



Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada

Daniel Telles de Menezes

Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Administrativo pela Universidade Cândido Mendes, mestre em políticas públicas pela Universidade Federal do ABC.

RESUMO. O artigo que se apresenta busca analisar o instituto da transação envolvendo a cobrança e o contencioso de créditos públicos, instituída pela Lei nº 13.988/20, e propor aperfeiçoamentos que possam ser capazes de superar a baixa adesão por parte dos contribuintes, até o momento verificada. O estudo se concentra em três aspectos: o primeiro se refere à segurança jurídica, avaliada em termos de compatibilidade da previsão legislativa com os princípios constitucionais. O segundo referente à sua identificação com as expectativas da comunidade jurídica e dos devedores, forjada na tradição do direito privado e no histórico dos programas de recuperação fiscal até então editados. Por fim, aspectos redacionais que possam ter reduzido a compreensão do instituto, especialmente pelos meios de comunicação responsáveis por divulgá-lo. O estudo acompanha um apêndice com proposta legislativa para superação dos problemas identificados.

PALAVRAS-CHAVE. Transação. Lei 13.988/20. Possibilidades.

ABSTRACT. This article analyzes the discipline of the settlement agreements over tax disputes and enforcement, instituted by federal law number 13.988/20, and to propose improvements that may be able to overcome low adherence by taxpayers, observed even now. The study focuses on three aspects. The first of those refers to legal certainty, assessed in terms of compatibility of the legislative provision with constitutional principles. The second refers to its identification with the expectations of the legal community and debtors, forged in the tradition of private law and in the history of tax recovery programs.

Lastly, wording aspects that may have reduced the understanding of the institute are addressed, especially by the media responsible for disclosing it. This study accompanies an appendix with a legislative proposal to overcome the identified problems.

KEYWORDS. Settlement agreement. Federal law no. 13.988/20. Possibilities.

1. Introdução

Desde sua edição, em 1966, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) prevê em seu art. 156, inciso III, a possibilidade de os créditos tributários serem extintos mediante transação, e o art. 171 do mesmo código determina que a lei estabelecerá as condições para a sua celebração. Contudo, mais de cinquenta anos separaram a promulgação da norma geral e a edição da Lei nº 13.988/2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2019, para dar vida ao instituto na esfera federal. Apesar da expectativa criada ao longo destes anos a nova lei não foi bem recebida, haja vista a baixa adesão aos primeiros editais de convocação publicados pela PGFN e os comentários críticos publicados em sites da comunidade jurídica. A insatisfação culminou mais recentemente na apresentação de um Projeto de Lei Federal¹ para a instituição de um “REFIS da Pandemia”, exatamente o tipo de programa que se pretendia desestimular com a regulamentação da transação.

Nesse breve artigo procuraremos apresentar um panorama do instituto, tal como colocado na lei e nos atos do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que tratam de sua operacionalização. Em seguida pretendemos discutir as principais críticas feitas ao normativo que possam estar relacionadas à sua baixa repercussão no meio empresarial. Finalmente, buscaremos apresentar algumas propostas de aperfeiçoamento do instituto que possam superar aquelas críticas mais pertinentes.

2. A Lei Federal de Transação em Matéria Tributária

Esta seção apresentará a estrutura da transação prevista na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899, de 2019, envolvendo créditos tributários cobrados ou defendidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 1º, §4º, I e II. Como se verá, os dispositivos tratam dos créditos tributários não

¹ PL 2.735/2020.

judicializados sob administração da Receita Federal do Brasil (inciso I) e da dívida ativa e aos tributos cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à PGFN (inciso II).

A redação, obtusa, sugere que a lei da transação se aplica aos créditos em contencioso administrativo, do qual participam, tanto a Receita Federal quanto a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como àqueles em cuja cobrança ou representação judicial incumbam a esta. Isto porque, o processo administrativo fiscal (DL nº 70.235/72) prevê que o contencioso administrativo se instaura e desenvolve sob os auspícios da RFB sendo por ela decidido em primeira instância, e em grau de recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do qual participa, representando a União, a PGFN. Assim, grassa dúvida sistemática sobre se os créditos em discussão no Carf se incluem no inciso I ou no II. A seu turno, o inciso II não fala em créditos inscritos em Dívida Ativa, mas naqueles cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à PGFN. Ora, todos os créditos abarcados no inciso I o estão também e simultaneamente abrangidos pelo inciso seguinte já que, superada a fase administrativa, sujeitam-se à inscrição em dívida pela PGFN.

Além disso, os tributos são igualmente inscritos em Dívida Ativa da União, não constituindo categoria separada como consta no texto – “a dívida ativa e aos tributos, cujas inscrição e cobrança...”. Não houvesse vírgula, a segunda oração seria subordinada adjetiva restritiva, para abranger a dívida ativa e, quanto aos tributos, apenas aqueles, ainda não inscritos, mas cuja inscrição incumba à PGFN, excluindo-se, desta forma, as taxas e contribuições no interesse de categorias profissionais que incumbem aos outros órgãos inscrever. Do jeito que está, entre vírgulas, a oração é subordinada adjetiva explicativa, reunindo dívida ativa e tributos como categorias distintas, quando na verdade há relação de continência, podendo a dívida ativa ser tributária ou não tributária, como figura em normativos mais bem redigidos. Assim, para evitar confusão destacamos que este artigo tratará da regulamentação, das críticas e das possibilidades futuras da transação envolvendo créditos da União que estejam em cobrança pela PGFN ou sujeitos a contencioso no qual caiba ao órgão a representação do poder público.

Importa anotar que a lei trata ainda da possibilidade de transação envolvendo créditos tributários ou não administrados, defendidos e cobrados pelas autarquias e fundações públicas federais, bem como por outros órgãos da Advocacia-Geral da União, que não serão objeto deste artigo.

2.1 Histórico

Conforme apontado, o Código Tributário Nacional já previa, em 1966, o instituto da transação como forma de extinção do crédito tributário.

Desde 2009 tramitava na Câmara dos Deputados em regime prioritário o Projeto de Lei nº 5.082 de 2009, de iniciativa do Poder Executivo e que se destinava a regulamentar o instituto e em 20 de julho de 2009 a Mesa Diretora acolheu Mensagem Presidencial solicitando tramitação em regime de urgência. Um mês depois, em 17 de agosto do mesmo ano o projeto foi pensado ao de número 2412/07, que tratava da execução fiscal administrativa e na sequência, em 11 de setembro de 2009, o Poder Executivo solicitou a retirada da urgência, passando o projeto a tramitar em regime de prioridade, apenas.

Em diferentes oportunidades a PGFN manifestou seu apoio ao projeto de Lei nº 5.082/2009². Não obstante, em outubro de 2019, o Poder Executivo editou medida provisória, cujo requisito constitucional é a urgência, tratando do tema, outrora considerado sem urgência. Para justificar a mudança de estratégia, editou-se parecer³ sustentando que o projeto anterior seria demasiadamente extenso, contendo disposições desnecessárias ou prejudiciais à recuperação de créditos já que desalinhadas com o sistema instituído pelas Portarias PGFN nº 396/2016 e 293/2017.

Os dois diplomas, o projeto de lei e a medida provisória contém regramento coincidente apenas em parte. No projeto de lei, havia maior formalidade no procedimento para transação, inclusive com a previsão de uma câmara para análise e aceitação de propostas, o que na medida provisória foi suprimido dando lugar ao emprego de instrumentos de classificação de devedores e créditos, bem como recurso ao tipo e porte do devedor como critérios de aceitabilidade. Quanto aos benefícios a diferença era pequena. Enquanto o projeto previa descontos de até 100% de multa, 60% de juros e 100% de encargo de sucumbência, a medida provisória os fixa em 50% do montante total desde que não reduza o principal. Ademais, o projeto previa pagamento do débito em até 60 meses e recebimento de bens imóveis pelo poder público como pagamento, ao passo que a norma do executivo prevê como regra geral o prazo de até 84 meses, admite moratória, não prevê dação de bens imóveis.

Em novembro de 2019 o Procurador-Geral da Fazenda Nacional editou a portaria número 11.956 disciplinando o instituto e em 4 de dezembro foi publicado o edital nº 1/2019 convocando devedores a aderirem à transação proposta para os casos de dívidas inferiores a quinze milhões de reais de devedores com CNPJ baixado, inapto ou suspenso, ou inscritos há mais de dez anos, ou cujo devedor tenha falecido.

² Nota PGFN/CAT Nº 1187/2008, NOTA PGFN/CAT Nº 1036/2010, Parecer PGFN/CAT Nº 1404/2008, Parecer PGFN/CAT Nº 2254/2009.

³ Parecer SEI Nº 177/2018/CAT/PGACTP/PGFN-ME.

Diante deste regramento, a comunidade jurídica estimava uma adesão “baixíssima”⁴. Em março de 2020, foi publicado o edital número 2 prorrogando o anterior até o prazo de conversão da medida provisória em lei e em 15 de abril de 2020 adveio o edital número 3 com nova prorrogação até 30 de junho deste ano.

Ainda em março, editou-se a portaria PGFN nº 7.280/2020 criando uma transação extraordinária em razão da Covid-19 consistindo no pagamento de 1% da dívida em três parcelas mensais e sucessivas, a partir do final de junho de 2020 e o saldo em oitenta meses, sem descontos.

O desinteresse dos devedores se confirmou.

As estimativas do governo⁵ apontavam para um potencial de adesão de 1,9 milhão de devedores, com débitos totalizando 1,4 trilhão de reais. Contudo, de acordo com a PGFN⁶, em 2019, ano de publicação do primeiro edital, foram celebrados apenas 1085 acordos envolvendo R\$ 67.798.382,16. Em 2020, com o advento da transação extraordinária, foram realizados até maio 33063 acordos referentes a R\$ 11.966.661.572,37, sendo 23162 ou R\$ 10.968.013.402,00 pela modalidade extraordinária, dos quais R\$ 4.650.719.712,15 (105 acordos) superavam o limite de quinze milhões fixado no edital PGFN nº 1/2019. Ou seja, o instituto alcançou, até o momento, aproximadamente 1,79% da adesão estimada pela PGFN em número de devedores e 0,859% do potencial em valor do débito.

Compete-nos investigar as razões para a baixa adesão, especialmente quanto à modalidade que admite maiores descontos, o que faremos a seguir começando pela compreensão do instituto em sua matriz privada e na análise de sua transposição para o direito público operada pela Lei nº 13.988/20.

2.2. A influência do direito privado

Na elegante síntese de Carnelutti, citada por Diniz⁷, “transação é a solução contratual da lide” enquanto para Caio Mario da Silva Pereira⁸ transação “designa um determinado negócio jurídico, de cunho contratual, que

⁴ Disponível em: <https://www.ferraznet.com.br/blog/pgfn-divulga-descontos-e-prazos-para-parcelamentos>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021.

⁵ Governo lança Refis para poucos. **Monitor Mercantil**, 2019. Disponível em: <https://monitormercantil.com.br/governo-lanca-refis-para-poucos>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021.

⁶ Disponível em: <https://dw.pgfn.fazenda.gov.br/dwsigpgfn/servlet/mstrWeb?src=mstrWeb.3140&evt=3140&documentID=6C86F33847E71AE8ACC292A5E08B3B43&Server=161.148.236.17&Port=0&Project=SIGPGFN+Historiado>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021.

⁷ 2000, p. 18.

⁸ 2017, p. 368.

se realiza por via de um acordo de vontades, cujo objetivo é prevenir ou terminar um litígio mediante concessões recíprocas das partes”.

O Código Civil de 1916 elencava a transação entre os efeitos das obrigações, em seu artigo 1.025, que dispunha ser lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. A mesma redação foi empregada pelo legislador de 2002 no artigo 840 do código vigente, alterando apenas a posição topográfica para fazê-la constar no Título VI, do Livro I, da Parte Geral, ou seja, no campo dos contratos em espécie. Ricardo Fiuza (2008) observa que o dispositivo já constava no projeto de Miguel Reale de 1984, cujo livro das obrigações havia sido elaborado por Agostinho de Arruda Alvim.

Inspirado ainda pela sistemática de 1916, o Código Tributário Nacional elenca a transação entre as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, III) prevendo, contudo, a necessidade de colmatção legislativa, por meio da qual se estabeleçam condições a sua celebração (art. 171). Em comum com a disciplina privada, dispõe que a transação consiste em concessões mútuas entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária para terminação do litígio e extinção do crédito.

A vantagem da solução consensual para as disputas tributárias é amplamente reconhecida. Leandra Lederman⁹ explica que a alternativa à acordo é o litígio, que normalmente é mais dispendioso, de modo que ao transacionarem as partes criam um mais-valor, sendo surpreendente, diante das vantagens econômicas, que ainda haja disputas judiciais. Também Luigi Franzoni¹⁰ anota que em 1990, quinze dos vinte e dois países da OCDE dispunham de previsão legislativa para a celebração de acordos entre o fisco e os contribuintes.

Interpretando o dispositivo do CTN, o professor Ricardo Lobo Torres¹¹ diz que litigiosidade, por ele definida como a existência de “direitos duvidosos” ou “relações jurídicas subjetivamente incertas”, é requisito essencial para que haja transação em matéria tributária. Além disso, entende necessária a reciprocidade de concessões, que na sua visão podem consistir apenas no reconhecimento da certeza e liquidez do crédito e na aceitação do pagamento parcelado, por exemplo. Na mesma linha, Hugo de Brito Machado¹² aponta que o código não previu a figura da transação preventiva, mas tão somente a terminativa de litígios, mesma observação feita por Mauro Luís Rocha Lopes¹³.

⁹ 1999, p. 319.

¹⁰ 2000, p. 2.

¹¹ 2007, p. 298-299.

¹² 2000, p. 166.

¹³ 2009, p. 242.

A questão da preexistência do litígio tem relevância científica, isto porque outros sistemas legais legislativos que podem servir de suporte ao estudo crítico e à formulação de propostas de aperfeiçoamento da transação têm na modalidade preventiva e no contencioso administrativo seu escopo preferencial, dando pouca ou nenhuma atenção a realização de acordos durante a fase de execução forçada.

De outro ângulo, Ricardo Alexandre¹⁴ sublinha que a exigência feita pelo artigo 171 do Código Tributário de que haja uma lei autorizativa e que esta estabeleça as condições para a transação decorre da indisponibilidade do patrimônio público pelo agente. Assim, o particular teria ampla liberdade de transacionar, mas o poder público só poderia fazê-lo quando e como autorizado pela lei. Sobre o princípio da indisponibilidade Odete Medauar¹⁵ ensina que se refere ao interesse público, enquanto vedação a que a autoridade administrativa deixe de fazer aquilo que a lei estabelece no interesse geral. Ao tratar dos bens públicos¹⁶, ou seja, do patrimônio, a mesma autora não menciona sua indisponibilidade como nota de seu regime jurídico, mas tão somente a inalienabilidade em diferentes graus, de acordo com a lei. Deste modo, a autora parece concordar que a lei estabeleça parâmetros para dentro dos quais as concessões por parte da fazenda pública poderiam incluir renúncias patrimoniais.

Assim, temos que as balizas fixadas na legislação codificada e em sua interpretação pelos doutrinadores para a celebração de transação pelo poder público seriam, portanto, a preexistência de litígio, a realização de concessões mútuas com objetivo de encerrá-lo e a fixação de condições por meio de lei formal.

2.3. A transação na Lei nº 13.988/20

Passando à análise da nova legislação, convém fazermos inicialmente mais algumas críticas à redação legislativa. A razão de tais considerações não está na simples oposição estilística, mas na identificação de uma hipótese para a baixa repercussão da lei, decorrente da dificuldade de compreendê-la.

O diploma em questão é confuso na medida em que emprega termos distintos para significar a mesma coisa, incide em redundâncias, agrega disposições díspares em um mesmo artigo e apresenta capítulos com temas não referidos na taxonomia prevista nas disposições gerais, gerando dificuldade de interpretação.

¹⁴ 2008, p. 439.

¹⁵ 2006, p. 130.

¹⁶ 2006, p. 242.

Por exemplo, o parágrafo §1º do artigo 1º da Lei, que já traz princípios para a sua aplicação deveria ser dispositivo autônomo com relação ao caput, que cuida da abrangência, tal como ocorre na maioria das leis brasileiras. O mesmo pode ser dito com relação ao parágrafo 2º, que a seu turno deveria estar dividido em incisos a fim de garantir uma maior fluidez com o parágrafo seguinte, que diz respeito a um dos princípios ali elencados. O parágrafo 4º efetivamente diz com o âmbito de incidência da lei e é o único que guarda pertinência com norma do caput. A seu turno, o parágrafo 5º traz o fundamento de validade normativa para o instituto da transação em matéria tributária, que de ordinário vem no caput do artigo primeiro dos diplomas pátrios.

Adiante, o artigo 2º trata das modalidades de transação, que são: I – Por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União e suas autarquias e Fundações ou na cobrança de créditos feita pela Procuradoria-Geral da União; II – Por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo; III – Por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. Novamente há críticas. Não há simetria entre os incisos do artigo 1º, §4º, que fixam o escopo da transação envolvendo o poder público e as modalidades estabelecidas no artigo 2º, que incide ainda no erro taxonômico de elencar a cláusula aberta – “nos demais casos de contencioso...”, do inciso II – antes de um dos itens da enumeração fechada – “no contencioso tributário de pequeno valor”.

Finalmente, ainda quanto às opções redacionais, o diploma está dividido em seis capítulos assim intitulados: Disposições gerais; Da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas; Da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; Da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor; Das alterações legislativas; Disposições finais. Mais uma vez, não há simetria entre os capítulos e as modalidades ou os escopos de aplicação do instituto da transação definidos nos artigos 2º e 4º, sem mencionar a inovação de haver um capítulo para “alterações legislativas”, que tradicionalmente figuram entre as disposições finais.

Avançando sobre o regramento legislativo, como já dito, a lei disciplinou a transação por adesão para terminação de litígios administrativos sobre créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil, a transação, também por adesão, para a terminação de litígios judiciais sobre créditos tributários, bem como a transação individual ou por adesão na cobrança de créditos, tributários ou não, inscritos em dívida ativa da União, das autarquias e fundações públicas federais ou ainda aqueles cobrados pela Procuradoria-Geral da União que não se sujeitam à inscrição em dívida ativa.

Para maior clareza metodológica, trataremos do objeto da seguinte forma. Transação terminativa de litígios administrativos sobre a constituição

do crédito, transação terminativa de litígios judiciais sobre a constituição do crédito e transação na cobrança de créditos. A proposta tem suas vantagens, como veremos adiante. Entre estas vantagens estão a definição dos atores envolvidos, dos ritos processuais e, principalmente, dos riscos que se pretende excluir com o acordo, que a seu turno deveriam determinar a forma, por adesão ou proposta individual.

Como condições comuns, a lei impõe ao particular transator que não a realize de forma abusiva, não se utilize de pessoa interposta, não aliene bens sem comunicação à fazenda pública quando exigido em lei, desista de impugnações e recursos a respeito dos créditos a serem transacionados e renuncie a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as se fundem ações judiciais ou recursos. Fixa, ainda, que os créditos serão extintos quando cumpridas as condições previstas no termo e que a transação será rescindida nos casos de descumprimento de condições, esvaziamento patrimonial destinado a fraudar seu cumprimento, falência ou extinção da pessoa jurídica, prevaricação, concussão ou corrupção na sua celebração, ocorrência de dolo, fraude, simulação ou erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito e inobservância de disposições legais ou contratuais. Nestes casos o devedor fica impedido de celebrar nova transação pelo prazo de dois anos.

A lei impede ainda a celebração de transação que implique redução de multas penais, de créditos de FGTS, salvo quando autorizada pelo conselho curador do fundo, de Simples Nacional se não houver lei complementar autorizativa, ou que envolva devedor contumaz.

Por fim, a lei prevê a necessidade de autorização ministerial para a celebração de transação acima de montante a ser fixado em ato administrativo.

2.3.1. Transação na cobrança de créditos

Passando às modalidades de transação regulamentadas na lei, a primeira é a transação na cobrança de créditos, cuja forma poderá ser por adesão a edital publicado pela PGFN, ou individual, por iniciativa de qualquer das partes. Trata-se, portanto, de transação a respeito de créditos já definitivamente constituídos e inscritos em dívida ativa, sujeitos à cobrança administrativa ou judicial pela PGFN.

Dada a semelhança desta espécie de transação com programas de parcelamentos especiais havidos no passado, bem como pela referência à perspectiva de recuperação contida no artigo 11, II, e §5º, interpretamos o instituto como atinente ao risco econômico da cobrança, isto é, o risco de que o patrimônio conhecido e passível de constrição do devedor não seja suficiente para o pagamento ou deixe de sê-lo no tempo necessário ao

desenvolvimento do processo, ou ainda, que o risco de o custo para localizá-lo, penhorá-lo e executá-lo, que também deriva do tempo, supere o valor passível de ser obtido.

Vale observarmos que no processo de execução fiscal judicial o contraditório é diferido para momento posterior à penhora, os embargos execução, os quais contêm pouquíssimas limitações à atividade cognitiva, admitindo-se a discussão ampla de elementos intrínsecos e extrínsecos do título executivo. Assim, não é equivocado dizer que os créditos exigidos em execuções fiscais cujos embargos versem sobre o crédito em si, e não apenas aos atos executórios praticados, estariam abrangidos pela figura obtusa do inciso II do artigo 2º, isto é, nos demais casos de contencioso judicial tributário – já que o inciso I não menciona qualquer caso de contencioso – e por isso não admitiriam transação por proposta individual. Este não nos parece ter sido o intuito da lei.

É preciso compreender que o diploma emprega, sem os devidos esclarecimentos, terminologia interna da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na sua divisão de trabalho. Assim, o inciso I do artigo 2º, bem como o capítulo II da lei, no que se refere à PGFN, trata, na verdade, das atividades afetas à Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, que é o setor responsável pelas atividades de inscrição em dívida e cobrança administrativa ou judicial de créditos inscritos. Nas projeções territoriais do órgão, esse setor se desdobra em Divisões de Dívida Ativa, responsáveis pela gestão e cobrança administrativa dos créditos, e Divisões de Ação Fiscal, responsáveis pelas cautelares fiscais preparatórias, pelas execuções judiciais e pela representação da União nas ações incidentais de oposição à cobrança, embargos à execução e de terceiros.

Já o artigo 2º, II, da Lei nº 13.988/20, que trata dos “demais casos de contencioso judicial”, refere-se, ao que parece, às atividades da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial, responsável por coordenar a representação da União nas ações autônomas de impugnação de lançamento, nos mandados de segurança e nas ações ordinárias que discutam a regra-matriz de incidência tributária, que nas projeções é realizada pelas Divisões de Defesa, e em Brasília responde ainda pela atuação junto ao Carf e aos tribunais superiores.

A seu turno, o inciso III, que à primeira vista parece um caso especial do anterior, refere-se à atividade da Receita Federal do Brasil em procedimento a ser regulamentado por ato do Ministro da Economia (contencioso de pequeno valor), no qual se prevê a supressão do recurso ao Carf e a possibilidade de se adotarem métodos alternativos de solução, inclusive a transação. Curiosamente, o capítulo que disciplina tal modalidade – “Da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor” – estabelece que a celebração da transação competirá à Secretaria Especial da Receita

Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno valor (art. 25, §2º, I), que é justamente o objeto do capítulo. Contudo, há outro inciso que estipula que a transação competirá à PGFN nas demais hipóteses do capítulo. A obscuridade é flagrante. Afinal, quais seriam as demais hipóteses tratadas no capítulo da transação no contencioso tributário de pequeno valor que não aquelas previstas no inciso I que trata do contencioso administrativo de pequeno valor, à cargo da Receita Federal.

Duas são as possíveis respostas para a pergunta.

A primeira, analisando o artigo 24 da lei, especialmente seu parágrafo único, consiste na perspectiva de que o contencioso tributário de pequeno valor (definido no referido parágrafo do artigo 24) seja gênero, contendo como espécies o contencioso administrativo de pequeno valor (tratado no artigo 23, portanto assistematicamente), a cargo da RFB, e o contencioso judicial de pequeno valor, nele compreendidos tanto os casos do artigo 2º, I (ação), quanto os do artigo 2º, II (defesa), à cargo da PGFN, desde que respeitados os limites do parágrafo referido.

A segunda resposta que podemos obter da leitura sistemática da lei é que competiria à PGFN a transação nos casos de pequeno valor sujeitos à cobrança administrativa pelo órgão, tornando-se um caso especial do artigo 2º, I.

Regressando à transação na cobrança de créditos. São admitidos como concessões pelo poder público:

- o desconto de juros, multa e encargo legal relativos aos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação conforme rating elaborado pela PGFN ou por terem como devedores pessoas jurídicas em recuperação judicial, liquidação ou falência;
- o oferecimento de prazos e formas especiais de pagamento;
- o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

Quanto aos descontos, a lei os limita em 50% do total dos créditos a serem transacionados (70% para pessoas natural, ME e EPP), vedada a redução do seu montante principal. Novamente o legislador se complica nos termos e tenta definir o que se deva entender por montante principal como o valor originário, excluídos os acréscimos de juros, multa e encargos legais. Ora, originário remete à origem, *in casu*, ao lançamento e este se refere a uma obrigação principal de pagar tributo ou de pagar a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória (multa). Uma vez que o dispositivo determina que se exclua a multa do seu conceito de montante principal para fins de limitação do desconto, surge dúvida se caberia redução das multas aplicadas no lançamento. Não o esclarece, como pode parecer, o artigo 5º, I, da lei, que veda redução de multa de natureza penal. Isto porque,

tampouco está claro se se trata das multas criminais, que são objeto de inscrição em dívida ativa, se abrange quaisquer multas sancionatórias previstas nos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, se somente às do artigo 44, I, ou apenas à multa denominada qualificada do parágrafo 1º do mesmo artigo, ou ainda apenas as multas por descumprimento de obrigação acessória.

Ao que nos parece, a lei pretendeu vedar a redução no valor do tributo, entendido como montante devido pela prática de ato ou ocorrência de fato definido em lei como gerador da obrigação principal, bem assim a vedação à redução de multas criminais ou por descumprimento de obrigação acessória. Isto porque as demais, de natureza moratória (art. 61, da Lei nº 9.430/96) sempre admitiram redução em programas de parcelamento e as do artigo 44, mesmo as qualificadas (§1º), admitem redução nos termos do parágrafo 3º do artigo.

Quanto ao prazo, a lei admite concessão pela fazenda pública para que receba seu crédito em até 84 meses (145 meses para PF, ME e EPP). A lei emprega diferimento e moratória, mas a escolha é ruim já que os termos têm o mesmo significado. Diferimento é o ato de diferir, transferir para outra data, adiar; ao passo que moratória é a dilação de prazo para a quitação de uma dívida. São sinônimos e ambos se referem ao prazo e melhor seria se a lei empregasse parcelamento e moratória, expressões consagradas e com conteúdo específico. Mesmo porque, como está, o limite de 84 ou 145 meses é um só para os dois institutos, admitindo-se, em tese, uma transação para pagamento em 3 meses a partir do 81º, o que não encontra espelho na tradição de negociação em matéria tributária.

A forma de extinção não mereceu a atenção do legislador. Há apenas um dispositivo, o §6º do artigo 11, que ao dispor sobre o oferecimento e substituição de garantias previu a aceitação de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado. A despeito do contexto do parágrafo, parece que se trata da admissibilidade da extinção do crédito inscrito por forma distinta do pagamento, a compensação, mesmo porque não parece lógico que a União aceite como garantia de uma dívida que não será objeto de discussão, mas de pagamento parcelado, uma dívida dela mesma.

Não há na lei um rol de concessões a serem feitas pelo devedor ou que possam ser exigidas pela Fazenda além das já mencionadas nas disposições gerais, algumas das quais até mesmo evidentes. Afinal, sendo a transação um modo de extinção do litígio, já importaria, de toda sorte, confissão dos fatos, renúncia a defesas e reconhecimento do pedido da parte contrária, ao menos nos litígios judiciais, nos termos das normas processuais, em especial o princípio da boa-fé processual. A ausência de maiores regramentos, no entanto, poderá gerar dúvidas quanto à validade de

condições estabelecidas pelo poder público, especialmente quando se tratar de transação por adesão.

2.3.2. Transação terminativa de litígios judiciais sobre a constituição do crédito

Esta segunda espécie de transação a que nos propusemos analisar e que guarda relação com a atividade da PGFN no âmbito da PGAJUD e suas projeções é por nós localizada no inciso II, do artigo 2º da Lei nº 13.988/20. Contudo, como já dissemos, não é imediata sua identificação com o conteúdo dos demais capítulos da lei.

O capítulo II do diploma é intitulado “da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica”, o que tem um caráter bem menos abrangente do que “os demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário” do artigo 2º.

Tais restrições revelam a importância de se delimitar o alcance do artigo 2º, I, da Lei nº 13.988/20 no que diz respeito aos créditos em cobrança judicial embargada. Afinal, se estes casos forem considerados de transação “nos demais casos de contencioso” – que não os de pequeno valor – não caberá a modalidade individual, o que novamente, não guarda semelhança com a tradição de soluções negociais consubstanciadas nos parcelamentos especiais.

Novamente, cremos que a melhor análise é a que leva em consideração o vetor de risco considerado pelo poder público para a aplicação do instituto. Fielis à ideia de que o inciso II, do artigo 2º, diz respeito à atividade de “Defesa” dentro da PGFN, concluímos com facilidade que o risco a ser mitigado com a transação no contencioso é o risco jurídico, e não o econômico. Ou seja, trata-se da probabilidade de a tese jurídica que subsidiou ou irá subsidiar o lançamento, disputada em contraditório pelo contribuinte e a fazenda em juízo ou no Carf. Assim vistas as coisas, não importaria o tipo de ação no qual a discussão se trava, mas sim os riscos que se avalia e propõe mitigar. Execuções embargadas com garantia integral e idônea (v.g. depósito ou seguro garantia), não estão sujeitas a risco econômico e por isso não faria sentido a transação na cobrança. Entretanto, a solução da tese sustentada nos embargos pode muito bem ser objeto de incertezas relevantes, ainda que não disseminadas.

Esta espécie de transação só poderá ocorrer por adesão, isto é, após o chamamento editalício pelo Ministério da Economia e, somente, envolverá litígios decorrentes de controvérsia jurídica relevante e disseminada. Assim, de acordo com a Lei, a PGFN e a RFB manifestarão ao Ministro de Estado a conveniência de se propor transação para encerrar tais litígios, sem que isso importe reconhecimento pela administração do acerto da tese oposta.

A lei dispõe que o edital definirá as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e formas de pagamento, bem como os créditos contemplados pela proposta, conforme etapa em que se encontre o processo e os períodos de competência a que se refram. A norma é confusa e vários de seus elementos indicam que foi idealizada tendo em mente universo ainda mais restrito, não se prestando a autorizar a transação quando o litígio se estabelecer antes do lançamento, como nos mandados de segurança preventivos e nas ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária. Isto porque nestes casos não faz sentido, em princípio, falar em limite para as reduções ou concessão de prazo para pagamento.

Apesar disso, destacamos o fato de que nesta modalidade não se vedou a redução do montante principal, de modo que parece ter sido autorizada a concessão de descontos sobre o próprio tributo.

2.4. Críticas à Lei nº 13.988/20

Na seção antecedente fizemos algumas críticas de redação enquanto analisávamos as disposições da Lei nº 13.988/20 acreditando que parte do fenômeno de baixa adesão ao instituto pelos contribuintes em seus primeiros meses de aplicação possa ser creditada às dificuldades na compreensão do texto. A seguir apontaremos outras críticas já pronunciadas pelos doutrinadores e operadores do direito.

Começaremos pelas críticas de ordem mais teórica.

Em artigo de opinião publicado no site Consultor Jurídico, Gustavo Amaral (2019) afirma que a MP nº 899/19 misturava conceitos criando uma figura de validade duvidosa. O autor sustenta que o diploma, em que pese pretender regulamentar o instituto da transação, na prática consistiria a um parcelamento com anistia, por não implicar novação nem extinção imediata do crédito tributário. Por este motivo, entende que a medida provisória afrontaria a constituição no que diz respeito à exigência de lei específica uma vez que muito do que a constituição atribuía à lei teria sido delegado externamente ao Ministério da Economia. Em outra passagem o doutor pela Uerj aponta que a previsão de aceitação dos critérios de interpretação da fazenda pública ou a renúncia a pretensões futuras, estabelecidas nos artigos 3º, V, e 17, §1º, III, exigiriam a novação da obrigação. Por fim o autor sugere que a MP parece criar a opção para a fazenda instituir parcelamentos especiais sem a participação do parlamento.

Hugo de Brito Machado Segundo (2019), em artigo no mesmo portal, aponta para uma possível incompatibilidade teórica do instituto com o princípio da indisponibilidade. O próprio autor rebate a crítica registrando que por ser a atividade das autoridades tributárias plenamente vinculada,

as previsões contidas na medida provisória seriam suficientes ao atendimento do requisito constitucional, não se tratando, efetivamente, do exercício de vontade pessoal. Mencionamos a discussão porque, como dissemos, a abertura que Lei nº 13.988/20 deixa no campo das concessões e condições imponíveis na transação podem trazer novamente o debate sobre o grau de liberdade que se pode tolerar aos administradores. Isto é tanto mais verdadeiro se consideramos, com o autor, que a relação fisco-contribuinte se estabeleceria em patamares de desigualdade favoreceriam o arbítrio. O professor da Universidade Federal do Ceará relembra que tal discricionariedade poderia resultar em desigualdades odiosas. Por fim, critica a previsão de que o descumprimento da transação autorize a fazenda a requerer a falência do devedor.

Outros operadores do direito sublinham insuficiências no texto.

No mesmo Consultor Jurídico, Luís Inácio Adams (2020) registra a ausência de previsão para que se empregue a compensação como mecanismo de transação de forma mais ampla. Aponta ainda que seria conveniente incorporar a jurisprudência pacificada, ainda que não sumulada, no prognóstico de risco jurídico inerente à transação na defesa. Esta ideia parece estar por trás da opinião de Fernando Osório, que reconhece a potencialidade do instituto, mas critica a impossibilidade de serem postas em uma mesma negociação, questões jurídicas diferentes.

Em outro portal de opinião jurídica, Rodrigo Lazaro critica a obrigação de serem incluídos todos os débitos elegíveis no caso da transação na cobrança da dívida e sustenta que a limitação desta modalidade aos devedores irrecuperáveis ou de difícil recuperação não encontraria respaldo no Código Tributário Nacional.

Já para Andrei Furtado Fernandes et al. (2020) a transação prevista na Lei nº 13.988/20 seria menor atrativa do que os programas de recuperação fiscal anteriores em razão do prazo reduzido.

Em debate sobre as saídas tributárias para a crise gerada pelo coronavírus¹⁷, Rogerio Leite aponta que em momentos de baixa liquidez empresarial, saídas que envolvam desembolso de recursos pelas empresas, ainda que com descontos, oneram ainda mais o caixa e por isso não se mostram tão vantajosas. O executivo de tributação da empresa Tetra Pak aponta que, nesta situação, as empresas tenderiam a preferir soluções capazes de levantar dinheiro ou reduzir desembolsos, como o próprio ajuizamento de ações para recuperação de tributos, não sendo a transação uma opção muito atrativa.

¹⁷ COVID-19. **Live University**. YouTube. 2020. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tpJ7gh2Um8s>. Acesso em 10 de fevereiro de 2021.

3. Discussão

Os óbices teóricos apontados por Gustavo Amaral e por Hugo de Brito Machado Segundo não constituem novidade. Ricardo Alexandre, como anotamos mais acima, já os referia, assim como já havíamos indicado uma possibilidade de superação com base nas lições de Odete Medauar, entre outros. João Ricardo Catarino et al. (2016) já assinalavam que não seria adequado falar em indisponibilidade com relação a créditos litigiosos, porquanto ainda não consolidados, e que o atributo só poderia qualificar os créditos acobertados pelo manto de certeza do judiciário.

Em outra linha argumentativa, mas na mesma direção, Philippe Toledo Pires de Oliveira, em dissertação de mestrado na qual resgata a origem do princípio do interesse público e aponta como relevante o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello enquanto aquele que resulta do conjunto de interesses dos membros da sociedade. Desta forma, apoiado na distinção entre interesse público primário, alinhada com conceito em questão, e interesse secundário como interesse da pessoa jurídica pública, conclui que a compatibilidade do instituto da transação com o princípio constitucional da finalidade pública decorre da possibilidade que cria para, no caso concreto, se realizar um juízo de ponderação entre custos (riscos) e benefícios envolvidos no acordo, em vista do interesse público na obtenção de recursos para realização de funções públicas e, acrescentamos nós, da utilidade na recuperação fiscal dos contribuintes. Também nesta linha, Beatriz Biaggi Ferraz, mestre em direito pela PUC-SP, acrescenta que a transação tributária seria um instrumento orientado ao fim arrecadatório e, por isso, compatível com o interesse público.

À crítica referente à violação do princípio da legalidade (e da vinculação), Philippe Toledo de Oliveira responde que para os atos consensuais, quando admitidos pela lei, haveria maior discricionariedade. A seu turno, Beatriz Ferraz destaca que a previsão da transação pelo Código Tributário Nacional seria suficiente ao atendimento do princípio.

Acrescentaríamos que a crítica de Amaral possui ou contorno próprio que lhe confere relevância. Trata-se do problema da delegação externa, ou seja, da validade do comando da Lei nº 13.988/20 que delega à PGFN a fixação de condições e seleção de créditos transacionáveis. Entendemos, porém, que a norma não afronta a legalidade, a impessoalidade, nem a isonomia, uma vez que não se trata de concessão de discricionariedade ampla.

Com efeito, já mencionamos que a transação é instituto que, conforme consagrado na doutrina, busca agregar valor a uma relação jurídica por meio da mitigação dos riscos a ela inerentes. Neste sentido, a lei emprega os conceitos de irrecuperáveis, difícil recuperação e relevante e disseminada controvérsia jurídica como balizas à sua aplicação. Quanto ao fato de delegar à

PGFN a determinação destes conceitos no caso concreto, trata-se de opção corriqueira e razoável na medida em que tal nível de concretude demanda conhecimentos que escapam ao legislador. Ademais, fixá-los em lei criaria uma situação de desequilíbrio uma vez que se todos elementos de avaliação do risco estivessem fixados em lei, o mesmo princípio da legalidade converteria a transação em um direito subjetivo do contribuinte, suprimindo para ele a incerteza e colocando-o em posição de vantagem na negociação.

De igual sorte, a proposta de Luís Inácio Adams no sentido de que a lei fixasse a possibilidade de transação em caso de jurisprudência não sumulada, não nos parece adequada. Acreditamos que a previsão não deveria mesmo estar contida na lei, uma vez que exporia as variáveis que o órgão deveria empregar para mensurar à perspectiva êxito de teses jurídicas ainda em discussão nos tribunais, desequilibrando a dinâmica da negociação. Nada obstante, antes muito recomendado que a jurisprudência, mesmo não sumulada, seja observada internamente quando do envio da proposta pela PGFN e pela RFB ao Ministro da Economia.

Tampouco vislumbramos afronta ao princípio da isonomia, apontada também por Rodrigo Lazaro, no fato de a transação ser oferecida a determinados contribuintes, e não a outros, ou de que venham a ser ofertadas condições distintas a uns e outros. Afinal, a garantia constitucional não resta violada se a discriminação estiver fundamentada em riscos distintos que se pretende equalizar. Como bem aponta Cleide Regina Furlani Pompermaier (2020), a transação tributária não é benefício fiscal, mas forma de solução consensual de um litígio a fim de gerar um mais-valor consistente na eliminação do risco. Por esta razão, a ideia de autorizá-la de forma homogênea a todos e em qualquer caso afronta sua essência, já que os riscos são sempre distintos.

As críticas quanto à insuficiência dos mecanismos à disposição dos transatores parecem mais relevantes para explicar o problema da baixa adesão ao instituto.

Por exemplo, concordamos com a observação de Luís Inácio Adams a respeito da possibilidade de compensação mais ampla. Como mencionamos acima, a aceitação de precatórios federais próprios não configura propriamente uma concessão pelo poder público, mas simples compensação, medida de racionalização que evita a transferência recíproca de valores ou um desnecessário *solve et repete*. Já a previsão de regras para a compensação antes do trânsito em julgado poderia abrir caminho para a combinação de modalidades. Por exemplo, contribuintes que possuem ações de repetição de indébito com base na tese da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, poderiam ser estimulados a aceitar a liquidação imediata de seu crédito pelo valor estipulado pela fazenda (ICMS devido), para utilização na extinção de débitos, em vez de continuarem perseguindo um valor maior (ICMS destacado), porém sujeito à incerteza jurídica e à demora no pagamento por precatório.

Quanto às concessões admissíveis de serem concedidas pelo poder público entendemos que poderiam ser mais amplas deixando sua modulação para o caso concreto. Além de uma abertura maior em relação aos prazos de amortização e moratória, concessões quanto à forma de pagamento poderiam ter sido previstas, a exemplo da dação em pagamento de bens imóveis, já prevista na Lei nº 13.259/16, a utilização de prejuízo fiscal, o emprego da compensação de forma mais ampla ou mesmo em outros bens e serviços de interesse público já avaliados pelo sistema de registro de preços. Além disso, entendemos que seria adequado e plenamente compatível com o ordenamento jurídico, a previsão autorização para remissão em caráter individual, tal como dispõe o artigo 172, I, do Código Tributário, mediante o oferecimento de contrapartidas ou aceitação de condições restritivas de direitos pelo contribuinte, delineadas na lei, tal como ocorre na esfera penal.

Ao lado destas críticas, adicionamos outra que nos parece fundamental.

Conforme entendimento doutrinário dominante e expressa disposição legal, a transação tem como nota essencial negociação de concessões recíprocas. Ressalvamos o entendimento de Hugo Machado Segundo, para quem a mera anuência do contribuinte com os valores e a desistência do contencioso seria suficiente para caracterização da transação, de quem respeitadamente discordamos por acreditar que tais elementos são verdadeiros efeitos naturais do negócio jurídico, ademais igualmente previstos para o caso de parcelamento.

Assim, acreditamos que a ausência de previsão acerca das concessões que o poder público poderia requerer do particular produz incerteza sobre a sua validade caso fixadas, em decorrência do princípio da legalidade e sobretudo em razão da disparidade de forças mencionada por aquele mesmo comentarista. Ademais, a ausência ou insignificância das concessões por parte do contribuinte aproximam o instituto de um benefício fiscal, convalidando a crítica feita por Gustavo Amaral com base no princípio da legalidade.

Finalmente, a falta de referencial para concessões pelo lado do contribuinte reduz o poder de negociação da União, que terá dificuldade em fundamentar recusas a concessão de prazos e descontos máximos no caso concreto.

4. Conclusão

Neste artigo procuramos abordar o marco legal recém editado para a celebração de transação pelo poder público na cobrança e no contencioso tributários. A questão central do estudo foi verificar a compatibilidade da Lei nº 13.988/20 com as expectativas e opiniões dos operadores do direito e contribuintes a fim de compreender as razões para a baixa adesão aos editais de transação publicados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mesmo diante de um cenário de crise econômica.

Fomos capazes de identificar que a doutrina de direito público já estava consolidada no sentido da possibilidade de realização de transações que não se restringissem à mera concessão parcelamento e que, portanto, não pairava insegurança jurídica sobre a sua positivação.

Identificamos, porém, que a redação do diploma não acompanhou a melhor técnica legislativa, havendo obscuridades que podem ter comprometido a adesão dos contribuintes. Apesar de os benefícios concedidos terem sido semelhantes aos constantes nos regimes de recuperação fiscal (v.g. REFIS, PAES, PAEX, L.11941/09, PRT e PERT) para a maioria dos contribuintes, verificamos que os comentaristas enfatizaram as restrições, aplicáveis apenas ao conjunto mais restrito.

Outra conclusão que extraímos dos comentários da comunidade jurídica à lei é que as restrições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 13.988/20 aos créditos elegíveis para a transação, que se refletiu nos termos do edital PGFN nº 1/2019 acabaram focalizando o benefício em um conjunto muito restrito de devedores e oferecendo poucas vantagens para estes. Já a “transação extraordinária”, podendo abranger créditos recuperáveis e concedendo prazo superior ao estabelecido para o parcelamento ordinário (Lei nº 10.522/02), apresentou balanço favorável em termos de custo e benefício para os devedores com capacidade de pagamento. Em adição, verificamos que a repercussão na imprensa para a transação extraordinária foi mais parecida com a dos programas de recuperação fiscal, podendo explicar sua maior disseminação.

Registramos ainda comentários críticos quanto à carência de autorização para emprego de mecanismos de extinção do crédito já existentes no ordenamento jurídico e possivelmente mais atrativos para contribuintes em situação de dificuldade econômica.

Por fim apontamos excessiva timidez com que foram previstas as contrapartidas passíveis de serem exigidas do particular, prejudicando o elemento essencial da reciprocidade exigido pelo CTN e restringindo a margem de negociação do poder público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Luís Inácio L. Lei de transação tributária deve ser comemorada, mas ainda há muito a caminhar. **Conjur**, 16 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-16/luis-inacio-adams-lei-transacao-tributaria>. Acesso em 15 de maio de 2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário esquematizado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

AMARAL, Gustavo. Mistura de conceitos na MP 899 gera ser híbrido de validade questionável. **Conjur**, 29 de outubro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-29/opinio-mistura-conceitos-torna-mp-899-questionavel>. Acesso em 15 de maio de 2020.

CATARINO, João Ricardo *et al.* A Transação Tributária e o mito da (in) disponibilidade do interesse público. **Revista da AGU**, Brasília, v. 15, n. 02, 2016, p. 155-185.

DINIZ, Maria Helena. Efeitos da Transação Judicial. **Revista de Direito do Consumidor**, nº 7, p. 16-22, 2000.

FERNANDES, Andrei Furtado *et al.* A regulamentação da transação tributária pela PGFN e o curto prazo para pagamento. **Conjur**, 30 de abril de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/fernandes-tinoco-regulamentacao-transacao-tributaria-pgfn>. Acesso em 15 de maio de 2020.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. 2018. Tese (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em 15 de maio de 2020.

FIUZA, Ricardo Arnaldo; DE SILVA, Regina Beatriz Tavares (ed.). **Código civil comentado**. São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANZONI, Luigi Alberto. Amnesties, settlements and optimal tax enforcement. **Econômica**, v. 67, n. 266, p. 153-176, 2000.

LAZARO, Rodrigo. A transação tributária esperada após a Lei 13.998/2020. **Jus**, abril de 2020. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/81409/a-transacao-tributaria-esperada-apos-a-lei-13-998-2020>. Acessado em 15 de maio de 2020.

LEDERMAN, Leandra. Which cases go to trial: an empirical study of prediction of failure to settle?. **Case Western Reserve Law Review**, v. 49, 1999.

LOPES, Mauro Luís R. **Direito Tributário brasileiro**. Niterói: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo B. MP do “contribuinte legal” reacende a discussão sobre a transação tributária. **Conjur**, 30 de outubro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-30/>

consultor-tributario-mp-contribuinte-legal-reacende-debate-transacao-tributaria. Publicado em 2019. Acesso em 15 de maio de 2020.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo moderno**. 10ª ed. São Paulo: RT, 2005.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo. **Transação em matéria tributária**. 2013. Tese (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2013. Disponível em: https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/publico/Dissertacao_Mestrado_Phelippe_Toledo_Pires_de_Oliveira_INTEGRAL.pdf. Publicado em 2013. Acesso em 15 de maio de 2020.

OSÓRIO, Fernando. Transação tributária tem tudo para dar certo. **Valor Econômico**, 3 de dezembro de 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/12/03/transacao-tributaria-tem-tudo-para-dar-certo.ghtml>. Acesso em 15 de maio de 2020.

POMPERMAIER, Cleide Regina Acordos firmados por meio da transação tributária podem ser efetivados em ano eleitoral? **JOTA**, 28 de março de 2020. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/acordos-firmados-por-meio-da-transacao-tributaria-podem-ser-efetivados-em-ano-eleitoral-28032020. Acesso em 15 de maio de 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14ª ed. Atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Apêndice

A fim de proporcionar a continuidade do debate acerca das ideias defendidas neste artigo, bem como contribuir para o salutar aperfeiçoamento do instituto da transação, registramos a seguir uma proposta de Lei Geral de nossa autoria cujas linhas gerais haviam sido apresentadas à PGFN por ocasião da discussão de emendas ao PRT.

LEI Nº _____, de _____.

Dispõe sobre a transação terminativa de litígios envolvendo a administração pública federal.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

CAPÍTULO I

DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece, com base nos artigos 171, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e 4º, VI, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, 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 relativos à constituição e cobrança de créditos de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários já constituídos e em disputa administrativa sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - aos créditos tributários ainda que não constituídos, em disputa judicial na qual a representação da União incumba à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

III - aos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, cobrados administrativa ou judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

IV - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997; e

V - aos demais litígios patrimoniais envolvendo a União.

§ 2º - É vedada a transação que faça concessões:

I - sobre multas criminais, eleitorais ou processuais por litigância de má-fé e atentado à dignidade da Justiça;

II – sobre créditos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ou do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, salvo se autorizados pelo seu Conselho Curador ou por Lei complementar, respectivamente.

III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

Art. 2º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das espécies de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

Parágrafo único. O interesse público atendido poderá consistir na mitigação dos riscos envolvidos no litígio, na efetividade da arrecadação, na pacificação das controvérsias jurídicas ou no reestabelecimento da regularidade fiscal e conformidade tributária por parte dos contribuintes.

Art. 3º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da boa-fé, da isonomia, da capacidade contributiva, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Parágrafo único. A observância do princípio da publicidade 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.

Art. 4º São espécies de transação envolvendo a União:

I – a transação na cobrança administrativa ou judicial de créditos públicos;

II – a transação no contencioso administrativo ou judicial relativa a direitos patrimoniais.

Art. 5º A transação poderá ocorrer:

I – em caráter geral, por adesão aos termos publicados pela União em edital, que especificará os litígios ou créditos por ele abrangidos;

II – em caráter individual, mediante proposta da União ou da parte contrária em litígio administrativo ou judicial já instaurado.

§ 1º A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

§ 2º A transação em caráter individual interpretar-se-á presumindo a boa-fé dos transatores, não se admitindo que lhe oponham reservas mentais, desconhecimento ou incompreensão de seus termos.

Art. 6º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;

II - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

III - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito;

IV – a identificação pelo poder público de fraude ou simulação na alienação de bens, assunção de dívidas ou esvaziamento operacional, ainda que anteriores à formalização do negócio, destinados a falsear as condições de sua celebração ou frustrar a sua eficácia; ou

V - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei.

§ 1º O transator privado será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a consolidação da situação litigiosa em favor da União, deduzidos os valores eventualmente pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.

§ 4º Aos sujeitos com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a litígios distintos.

CAPÍTULO II

DA TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DE CRÉDITOS

Art. 7º Os créditos inscritos em Dívida Ativa da União que não estejam integralmente garantidos poderão ser objeto de transação por adesão ou proposta das partes levando em conta seu valor, sua perspectiva de recuperação e a duração da cobrança.

Parágrafo único - Poderão ser objeto de transação os créditos de empresas em recuperação judicial ou falidas, independentemente de valor, perspectiva de recuperação ou tempo de constituição, e quanto a estas ainda que garantidos.

Art. 8º O acordo poderá abranger os seguintes benefícios:

I – Moratória;

II - Parcelamento com prazos maiores do que os fixados em lei geral, parcelas variáveis ou periodicidade de pagamentos diferente da mensal;

III - Renúncia aos juros e encargo previsto no artigo 1º, do Decreto-lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, e anistia de multas;

IV - Remissão de parte do principal;

V - Quitação mediante dação em pagamento de bens imóveis, móveis, ou serviços do devedor à Administração Pública Federal;

VI – Compensação com créditos próprios ou de terceiros em face da União cujo precatório já tenha sido emitido;

VII – Utilização de prejuízo fiscal ou crédito não reconhecido definitivamente por decisão judicial.

Art. 9º Salvo autorização do Ministro da Economia, não será admitido prazo global de quitação dos débitos superior ao maior prazo já fixado em lei para parcelamento de dívidas tributárias, nem valor de parcela inferior o mínimo fixado para acolhimento de documentos de arrecadação federal.

Art. 10. Poderão ser fixados limites globais para remissão, renúncia e anistia na lei orçamentária anual e sua concessão individual observará os limites estabelecidas pelo Ministério da Economia e o regramento editado do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º A renúncia ao Encargo Legal previsto no Decreto-lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, fica limitada à parcela pertencente à União nos termos do artigo 30, II, da Lei 13.327, de 29 de julho de 2016.

§ 2º O benefício de remissão será condicionado, no mínimo, à quitação de débitos trabalhistas e de FGTS, já reconhecidos administrativa, judicial ou espontaneamente, em montante igual ao valor remitido.

Art. 11. A dação em pagamento ocorrerá pelo valor médio do produto ou serviço no sistema de registro de preços da Administração Pública Federal nos últimos 12 meses para pagamento à vista.

§ 1º Não havendo registro nos termos deste artigo, poderá ser aceita pesquisa de preços de mercado no local da celebração do acordo ou avaliação oficial, o que for menor.

§ 2º Só será admitida a aquisição de bens ou serviços que se adequem ao plano de trabalho estabelecido no orçamento anual do órgão destinatário.

Art. 12. A compensação com precatório será requerida mediante apresentação de alvará expedido pelo juízo processante que certificará a existência, a titularidade e a disponibilidade do crédito, anotando-o no rosto dos autos.

Parágrafo único. Uma vez aceita a transação a União comunicará ao juízo referido no *caput* para que solicite o cancelamento do ofício requisitório ou a redução de seu valor ao tribunal.

Art. 13. A utilização de prejuízo fiscal ou crédito não reconhecido definitivamente por decisão judicial observará os critérios e procedimentos de avaliação estabelecidos em ato conjunto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

§1º O montante de prejuízo a ser utilizado não poderá exceder 30% do crédito que se pretende transacionar.

§2º A utilização de crédito não reconhecido definitivamente por decisão judicial será efetivada mediante renúncia ao direito em que se funda a respectiva ação.

Art. 14. O acordo deverá prever as seguintes contrapartidas que nele serão especificadas:

I - Prestação de garantia de, no mínimo, 10% da dívida em uma das seguintes modalidades, para o caso de parcelamento ou moratória: constituição de garantia real ou caução de títulos da dívida pública;

fidejussória pelos administradores, controladores ou terceiros, inclusive seguro;

arrolamento de bens móveis ou créditos privado;

II - Autorização para débito automático ou desconto pela fonte pagadora sobre a margem consignável.

III – Uma das seguintes prestações sociais em caso de remissão ou anistia:

a) fornecimento de bens ou serviços próprios à título gratuito para instituições públicas ou de interesse público que atuem nas áreas de educação, saúde ou assistência social em montante fixado no termo ou edital de transação;

b) contratação adicional de pessoas com deficiência, na quantidade e pelo prazo fixados no termo ou edital;

c) inclusão em acordo coletivo de trabalho de direito à participação nos lucros e resultados da empresa pelos trabalhadores e de licença-maternidade de 180 dias e paternidade de 15 dias;

d) financiamento de ações de entidades sem fins lucrativos que não sejam vinculadas ao devedor, seus controladores, controlados ou coligados por qualquer forma societária e que atuem nas áreas de saúde, assistência social, esporte, cultura ou meio ambiente no seu domicílio em montante a ser fixado no termo ou edital de transação;

IV – Prestação de uma das seguintes contrapartidas empresariais em caso de anistia de multa punitiva:

Frequência obrigatória do administrador a curso de gestão financeira de empresas e justiça fiscal;

Reestruturação societária no interesse da fiscalização ou limitação da liberdade de constituir empresa;

Adoção voluntária da Escrituração Contábil Digital e Fiscal, e Nota Fiscal Eletrônica através do Sistema Público de Escrituração Digital;

Adesão voluntária a protocolo de divulgação de responsabilidade e ações de planejamento e conformidade tributária;

V – Desistência de litígios; e

VI – Outras restrições de direitos.

Art. 15. O acordo vigorará pelo prazo firmado para quitação integral do crédito, ou o mínimo de 3 anos, dentro do qual não poderá ser celebrado outro pelo mesmo devedor.

Art. 16. Além dos casos do artigo 6º desta Lei, a transação que envolver moratória ou parcelamento será rescindida automaticamente em razão de:

I – irregularidade fiscal superveniente por mais de 60 dias; ou

II - decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente, ou pela morte da pessoa natural;

Parágrafo único. As obrigações assumidas na transação não se sujeitam à recuperação judicial.

Art. 17. A rescisão da transação implicará a recomposição do crédito tributário e seus acessórios em sua totalidade e atualizado, deduzidos os valores pagos à administração tributária igualmente atualizados.

§ 1º - A rescisão do acordo será causa para o pedido de falência do devedor ou a convalidação de sua recuperação judicial em falência.

§ 2º Haverá cláusula penal pelo descumprimento do acordo no valor de 2% créditos nele abrangidos que será executada preferencialmente por meio das garantias oferecidas.

Art. 18. A transação prevista neste capítulo será proposta:

I – por edital publicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – individualmente pelos órgãos desconcentrados a quem incumbir o ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

III – pelo devedor àqueles mesmos órgãos fracionários na abrangência territorial de seu domicílio.

Art. 19 A simples proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos nela mencionados, nem sua celebração autoriza, por si só, a liberação de quaisquer garantias.

Art. 20 Uma vez formalizada a transação de acordo com as normas de organização interna dos órgãos transatores, os créditos públicos serão considerados:

I – suspensos, no caso de moratória ou parcelamento, enquanto durarem;

II – extintos sob condição resolutória de sua não confirmação no caso de utilização de prejuízo fiscal, compensação com créditos próprios ou de terceiros, ou dação de bens ou serviços, dentro de 5 (cinco) anos;

III – definitivamente extintos nos demais casos.

§ 1º - A suspensão prevista neste artigo não autoriza a liberação de garantias processuais já constituídas.

§ 2º - Caso não se confirmem o prejuízo fiscal ou o crédito, ou não sendo entregues os bens, prestado o serviço, bem como no caso de evicção, o instrumento da transação e a prova da condição resolutória poderão ser inscritos em Dívida Ativa da União, sem prejuízo das demais consequências previstas nesta lei.

§ 3º - Extinto definitivamente o crédito como exaurimento da transação, abstrair-se-á sua causa não se admitindo repetição por motivos relacionadas à sua origem.

Art. 21. Aplica-se o disposto neste capítulo, no que couber, aos créditos inscritos em dívida ativa pelas Autarquias ou Fundações Públicas Federais, bem como aqueles em cobrança pela Procuradoria-Geral da União.

CAPÍTULO III
DA TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
OU JUDICIAL

Art. 22. O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, poderá propor aos litigantes em processo judicial ou administrativo, por meio de edital, transação resolutiva de conflitos decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica sobre a exigência de valores pecuniários pelo poder público, ou em face dele exigidos, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal, da Procuradoria-Geral da União ou da Procuradoria-Geral do Banco Central, em conjunto com o Ministro de Estado a cuja área de competência estiver afeto o assunto ou dirigente estatutário da entidade afetada.

§ 1º A proposta de transação e a eventual adesão pela parte contrária não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer dos litigantes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.

§ 2º A proposta de transação deverá versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de pessoas delimitados por circunstâncias de fato idênticas ou por uma relação jurídica base comum.

§ 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que se encontre em discussão nos tribunais superiores ou que apresente discrepância de decisão nas instâncias inferiores e que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Art. 23. O edital especificará de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais o poder público propõe a transação no contencioso, aberta à adesão de todos os que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.

§ 1º O edital a que se refere o caput deste artigo:

I - definirá:

a) as exigências a serem cumpridas, as concessões oferecidas, os prazos e as formas de cumprimento admitidas;

b) o prazo para adesão à transação;

II - poderá limitar períodos contemplados pela transação, considerados:

a) a etapa em que se encontre o respectivo processo administrativo ou judicial; ou

b) os períodos de competência a que se refiram;

III - estabelecerá a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração acerca de fatos idênticos futuros ou não consumados.

§ 2º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o caput deste artigo, compete:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo tributário; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à da Procuradoria-Geral Federal, à Procuradoria-Geral da União ou à Procuradoria-Geral do Banco Central, nas demais hipóteses legais.

Art. 24. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de ação, impugnação, reclamação ou recurso pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

§ 1º A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.

§ 2º Será indeferida a adesão que não importar extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto, nos termos do ato a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados.

§ 4º A apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.

Art. 25. O sujeito passivo que aderir à transação deverá:

I - requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

II - sujeitar-se, em relação aos fatos futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente persuasivo nos termos dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), ou nas demais hipóteses previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Art. 26. Quando o conflito envolver a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados a fatos particulares, o Advogado-Geral da União, ou quem este designar, poderá autorizar a celebração de transação individual extintiva do litígio.

§ 1º A transação prevista neste artigo poderá prever:

I - compromisso de cessação ou aquiescência com a interpretação dada pelo poder público ao conceito em disputa para o futuro;

II - isenção ou redução de penalidades pela inobservância incorrida; e

III - prazo ou forma favorecidos para regularização dos consectários econômicos da disputa.

§ 2º A transação não poderá instituir regime jurídico não previsto em lei.

Art. 27. No caso de contencioso de pequeno valor, assim entendido aquele cuja vantagem econômica pretendida não superar o montante estabelecido no artigo 3º, da Lei nº 10.259, de julho de 2001, o Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, em conjunto com as autoridades referidas no artigo 22 desta lei, poderá instituir procedimento simplificado de transação em ato no qual constarão limites de renúncia e hipóteses de vedação.

CAPÍTULO VI

DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 28. Os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação nos termos desta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Art. 29. Fica revogada a Lei 13.988, de 14 de abril de 2020.