



# Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios

---

**Priscila Maria Fernandes Campos de Souza**

*Procuradora da Fazenda Nacional. Mestre em Direito Econômico,  
Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).  
Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).*

**RESUMO.** Este artigo objetiva analisar a definição de transação tributária, seus elementos, características e efeitos sobre o crédito tributário, com fundamento na legislação tributária, especialmente no Código Tributário Nacional e na Lei nº 13.988/2020, assim como na doutrina pátria, comparando-a com a transação do direito privado. Será analisado também o momento em que a transação produz o efeito de extinção do crédito tributário e se poderia ser considerada novação tributária. Além disso, busca-se distinguir a transação de outros institutos, como a autocomposição entre órgãos e entidades da Administração Pública, instituída pela Lei nº 13.140/2015, e os programas de parcelamentos extraordinários. Após o estudo do conceito de transação, serão analisadas as normas gerais, previstas na Lei nº 13.988/2020, e as modalidades de transação, investigando as suas finalidades, suas concessões possíveis e suas diferenças, sob a ótica dos princípios do direito tributário. Neste aspecto, será examinado se a transação pode produzir o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no contexto da Lei nº 13.988/2020. Finalmente, após serem analisados os aspectos da transação previstos nesta lei, objetiva-se demonstrar os desafios que serão enfrentados pela autoridade fiscal na celebração dos acordos de transação.

**PALAVRAS-CHAVE.** Extinção do crédito tributário. Transação tributária. Modalidades de transação.

**ABSTRACT.** This study analyzes the definition of tax transaction, its elements, features and effects in tax debt, based on Brazilian law, specially on Brazilian Tax Code and Law No. 13,988/2020, as well as on Brazilian doctrine, comparing it with transactions in Civil Law. We also analyze the moment when transactions make the effect of extinguishing the tax debt and if it could replace the original debt to another. Moreover, we distinguish the tax transaction from other institutes, as settlement of disputes between public bodies and entities, established by Law No. 13,140/2015, and extraordinary tax installment payment programs. After studying the definition of transaction, we analyze its general rules, prescribed by Law No. 13,988/2020, and transaction modalities, researching its purposes, possible concessions and differences, according to Tax Law principles. Thus, we verify if tax transactions could suspend tax debt chargeability conforming with Law No. 13,988/2020. Lastly, after analyzing aspects of tax transaction established in this law, we show challenges to be faced by tax authorities in concluding tax transaction agreements.

**KEYWORDS.** Tax debt extinction. Tax transaction. Transaction modalities.

## 1. Introdução

A transação tributária, tão aguardada por todos durante anos, finalmente se tornou possível de ser realizada no campo dos débitos tributários federais, diante da sua recente regulamentação pela Lei nº 13.988/2020 (Lei da Transação), fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2019.

Durante muito tempo alguns aspectos deste instituto foram amplamente discutidos, porém, apenas no plano teórico, a exemplo da sua natureza jurídica, do seu conceito e, mesmo, da sua análise comparativa com a transação do direito privado.

Ocorre que a crise financeira que atingiu o país e a necessidade de se incentivar a arrecadação tributária e o término de litígios, bem como, apoiar contribuintes que enfrentam situação de crise financeira, impulsionaram a regulamentação e a viabilização da transação, permitindo, com isso, uma maior aproximação entre o órgão arrecadador e os contribuintes.

No entanto, como a transação se trata de um instituto que até então não tinha vida no direito tributário por ausência de regulamentação, com a introdução de algumas de suas modalidades pela Lei nº 13.988/2020, surgem diversos desafios, que deverão ser enfrentados pela autoridade fazendária no momento da celebração destes acordos.

Sendo assim, este artigo terá por escopo a análise conceitual do instituto da transação, que envolve as discussões doutrinárias cuja base era apenas o CTN, assim como, os seus elementos dispostos na Lei nº 13.988/2020, bem como, institutos afins, além de abranger o estudo das suas modalidades previstas nesta lei e os desafios que permearão a sua celebração.

## **2. A transação tributária: hipótese de extinção do crédito tributário**

A transação tributária se trata de hipótese de extinção do crédito tributário, de acordo com o artigo 156, inciso III, do CTN, ao lado do pagamento, compensação, remissão, prescrição, decadência e outros.

Diferentemente do pagamento, a transação não foi tratada em seção própria do capítulo que trata das modalidades de extinção do crédito tributário, havendo apenas um dispositivo a ela destinado na seção ‘demais modalidades de extinção’, o artigo 171<sup>1</sup>, que dispõe a respeito das suas características.

Com efeito, de acordo com o art. 171 do CTN, a transação é celebrada, entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, desde que autorizada em lei, pela autoridade nesta definida e de acordo com as condições estabelecidas nesta lei. Além da exigência de lei autorizando a sua celebração, há necessidade de este acordo envolver concessões mútuas, assim como, resultar em término de litígio, que também implicará na extinção do crédito tributário.

Relativamente à definição da transação tributária como um acordo celebrado entre os sujeitos da obrigação tributária, discute-se na doutrina se poderia ser equiparada à transação no direito privado, como um negócio jurídico propriamente, que admita ampla liberdade aos seus sujeitos para negociação das suas cláusulas.

Destarte, Luciano Amaro<sup>2</sup> define a transação como a celebração de um acordo, que implica concessões recíprocas e que segue parâmetros fixados na lei, cuja autoridade competente para a sua celebração também é designada por esta lei, embora esta não possua poderes discricionários.

Phelippe Toledo de Oliveira<sup>3</sup> também defende que a transação não confere amplos poderes para os sujeitos da obrigação negociarem o crédito tributário, diferentemente do instituto do direito privado, embora não se

---

<sup>1</sup> “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”  
<sup>2</sup> 2009, p. 389.

<sup>3</sup> 2015, p. 121.

restringa a um simples ato unilateral da autoridade fazendária, sendo melhor definida como um ato unilateral com certa participação do contribuinte.

Dessa forma, enquanto no direito privado a transação admite ampla negociação entre as partes, de modo semelhante à celebração de um contrato, no direito tributário, a própria compulsoriedade da relação jurídica tributária aliada à sua legalidade restringem mais esse acordo, que deverá seguir os parâmetros definidos da lei que disponha a respeito da transação.

Quanto aos demais elementos da transação, nota-se que seu principal objetivo é a extinção de litígios, de modo que ela pressupõe a existência deste, diferentemente do direito privado em que a transação também pode ser utilizada como meio preventivo de litígios.

No entanto, diante da falta de precisão do texto do *caput* do art. 171 do CTN, questiona-se quais tipos de litígios seriam admitidos como requisitos para a celebração da transação. Neste aspecto, diversos doutrinadores, como Hugo de Brito Machado<sup>4</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> entendem que se deve admitir tanto litígios judiciais como administrativos.

E não há que se discordar deste entendimento, pois, analisando-se os termos do art. 171, *caput*, do CTN, verifica-se que apenas foi citado efetivamente o efeito da transação de determinação de litígio, sem especificar o tipo, o que permite uma interpretação ampla deste termo, passível de abranger tanto litígios administrativos quanto judiciais. Isso se reforça ainda mais considerando-se que os processos administrativos tributários, assim como os judiciais, não são de rápida solução, por possuírem diversas instâncias recursais, demandando um certo tempo para serem concluídos.

No que tange à característica da transação de ocasionar a extinção do crédito tributário, relevante discussão persiste no meio doutrinário relativamente ao momento desta extinção, ou seja, se quando a transação é celebrada ou apenas quando ocorre o cumprimento de todos os termos da transação ou, ainda, se a transação representaria um caminho a ser percorrido para se obter esta extinção.

Com efeito, Luís Eduardo Schoueri<sup>6</sup> entende que a realização da transação acarreta a efetiva extinção da obrigação tributária, que é substituída por outra, sujeita aos termos acordados, ocorrendo uma novação da dívida tributária. Como resultado, caso os termos da nova obrigação sejam descumpridos, não mais será possível se exigir o cumprimento da obrigação originária, que já estará extinta.

---

<sup>4</sup> 2005, p. 519.

<sup>5</sup> 2014, p. 428.

<sup>6</sup> 2017, p. 686.

Diferentemente, Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> defende que, uma vez celebrado o acordo de transação, isso implicará a imediata extinção, porém, apenas da parte do crédito transacionada, permanecendo a outra parte, que, em hipóteses como de concessão de parcelamento, será extinta apenas posteriormente, após o completo cumprimento dos termos deste acordo.

Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, por sua vez, entende que a celebração do acordo de transação é apenas um caminho a ser percorrido visando à extinção do crédito tributário, que ocorrerá no momento em que todos os termos do acordo celebrado forem cumpridos. Ou seja, a transação, que equivale à realização de concessões recíprocas, não se trataria de hipótese de extinção propriamente, já que esta depende da quitação dos débitos por meio dos pagamentos.

Phelippe Toledo de Oliveira<sup>9</sup> assevera que o momento da extinção, se quando da celebração da transação ou posteriormente, com o cumprimento dos seus termos, dependeria dos comandos da legislação específica, que regulamente este instituto, de modo que a transação poderia representar a extinção do crédito condicionada ao cumprimento dos termos acordados. Isso significa que a transação acarretaria a extinção do crédito tributário, porém, desde que os termos desta transação sejam cumpridos, sob pena de se poder exigir o cumprimento da obrigação originária.

Destarte, Phelippe Toledo de Oliveira<sup>10</sup> fundamentou esta possível definição da transação no PL n. 5.082/2009, que regulamenta o instituto da transação, cujo art. 13, inciso II, dispõe expressamente sobre a possibilidade de revogação da transação na hipótese de os termos ajustados não serem cumpridos. Por outro lado, o art. 14, caput, deste projeto de lei, permite que caso ocorra a revogação da transação, em razão do seu descumprimento, o crédito tributário poderá ser exigido no seu valor originário.

Ocorre que, embora este projeto de lei já estivesse há anos em tramitação no Legislativo, encontrando-se atualmente na Câmara dos Deputados<sup>11</sup>, no presente ano entrou em vigor a Lei nº 13.988/2020, dispondo a respeito de algumas modalidades de transação, e, também, tratando de relevantes aspectos da transação relativos aos debates da sua definição.

Dessa forma, analisando os diversos entendimentos doutrinários a respeito dos efeitos da transação e considerando a sua classificação pelo CTN como espécie de extinção do crédito tributário, nota-se que são

<sup>7</sup> 2005, p. 518-520.

<sup>8</sup> 2014, p. 428.

<sup>9</sup> 2015, p. 124-125.

<sup>10</sup> 2015, p. 237-238.

<sup>11</sup> BRASIL. PL 5082/2009. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em 20 de maio de 2020.

diversas as conclusões. No entanto, parece mais acertado o entendimento de Phelippe Toledo de Oliveira, que, embora não desconsidere o efeito da transação de extinção do crédito tributário, admite que o conteúdo da lei que regulamente este instituto é de extrema relevância para se verificar se o efeito da extinção seria condicionado ao evento futuro e incerto do cumprimento de todos os termos da transação, o que influenciará na possibilidade de retomada da cobrança do crédito originário.

Portanto, embora as principais características da transação estejam previstas no art. 171 do CTN, nota-se que este dispositivo é insuficiente para responder a todos os questionamentos envolvidos neste instituto. Sendo assim, conclui-se que a transação abrange a realização de concessões mútuas pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, embora não se admita ampla liberdade por parte da autoridade fiscal na celebração deste acordo, estando limitada aos termos da lei instituidora da transação.

Além disso, conforme estudado neste capítulo, é pressuposto da transação a existência de litígio prévio para a celebração da transação, já que a transação tributária apenas tem por finalidade a extinção de litígios e, não, a sua prevenção, embora possam ser administrativos ou judiciais. Finalmente, como foi visto, embora a transação consista em espécie de extinção do crédito tributário, de acordo com o CTN, este efeito não deve ser atribuído logo que é celebrado o acordo, estando condicionado, pois, ao efetivo cumprimento de todos os seus termos.

Nota-se, porém, que com a entrada em vigor de lei que regulamenta o instituto da transação, mesmo que tenha seu campo restrito a determinadas modalidades de transação, alguns questionamentos doutrinários passam a ser melhor esclarecidos diante das disposições desta lei, conforme será estudado mais adiante no terceiro capítulo.

A seguir serão analisados alguns institutos afins à transação, que podem ser com ela confundidos.

### **3. Institutos afins à transação tributária**

A despeito de a transação estar prevista no Código Tributário Nacional desde a sua entrada em vigor, levou muitos anos até finalmente ser regulamentada pela Lei nº 13.988/2020. Diante disso, é comum que outros institutos sejam confundidos com a transação, conforme será demonstrado a seguir.

A Lei nº 13.140/2015 introduziu a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, com o objetivo de oferecer um meio alternativo de solução das controvérsias, entre órgãos e entidades da

Administração Pública em relação a todos os entes federativos, que reduzisse os litígios judiciais.

Sendo assim, esta lei também trouxe alguns dispositivos que tratam de controvérsias tributárias especificamente. Neste aspecto, em relação à matéria tributária, o artigo 38 da Lei nº 13.140/2015 afasta a possibilidade de a autocomposição envolver particulares, bem como, de se celebrar termo de ajustamento de conduta.

Este dispositivo veda a autocomposição de litígios tributários também às empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência.

Dessa forma, verifica-se que diversos sujeitos não podem participar da autocomposição quando esta tenha por objeto débito tributário. É neste sentido que Leonardo Buíssa et al.<sup>12</sup> defendem que a Lei nº 13.140/2015 não se trata da lei geral de transação tributária, que seria necessária para se dar efetividade ao comando previsto no artigo 171 do CTN, tendo instituído a mediação apenas entre os órgãos ou entidades de direito público da Administração Pública, sem alcançar outros sujeitos.

Neste mesmo sentido, Leonardo Carneiro da Cunha et al (2019, p. 538) também entendem que a autocomposição, instituída pela Lei nº 13.140/2015, não consiste na transação tributária propriamente, justamente por possuir uma aplicação restrita, não representando a regulamentação deste instituto. Além disso, a autocomposição, da forma como se encontra prevista, assemelha-se mais a um instituto de natureza processual do que material, de modo a não poder representar uma causa de extinção do crédito tributário, tal como a transação.

Portanto, embora o instituto da autocomposição possa ter motivado dúvidas a respeito do seu alcance em relação ao crédito tributário, ou seja, se seria apto a extingui-lo e se efetivamente representaria a transação, embora restrita a alguns sujeitos, a ausência das características típicas da transação, previstas no art. 171 do CTN, infirmaram este entendimento, já que mais se assemelha a um instituto de direito processual, como meio alternativo de solução de litígios que é.

Um segundo instituto, que também ocasiona dúvidas a respeito de se tratar ou não de transação, são os parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais instituídos por leis especiais.

Com efeito, estes parcelamentos, a exemplo do Paes (Lei nº 10.684/2003), Paex (MP n. 303/2006), Parcelamento da Lei nº 11.941/09 e suas reaberturas pelas Leis n. 12.865/2013 e 12.973/14, Parcelamento da Lei nº 12.996/2014 e PERT (Lei nº 13.496/2017), consistem em programas

---

<sup>12</sup> 2015, p. 52.

de parcelamentos, que possuem características em comum, tais como: autorizar o pagamento parcelado de débito em prazos bem estendidos, sempre superiores a 120 meses, não exigir garantias, a menos que já tivessem sido ofertadas em ações judiciais, e conceder descontos em juros e multas, de no mínimo 50%. A partir da Lei nº 11.941/09, estes descontos passaram a se estender também aos juros moratórios e encargo-legal.

Dessa forma, embora estes programas permitissem o pagamento do débito em parcelas, nota-se que os benefícios concedidos não se reduziam a isso, incluindo, também, algo que é considerado exceção quando associado ao parcelamento, que são os descontos em juros e multas, por não o acompanharem obrigatoriamente, a menos que a lei assim disponha de modo expresse, de acordo com a regra do art. 155-A do CTN.

Além dos benefícios, as diversas leis que instituíram estes programas de parcelamentos exigiam em contrapartida que o devedor desistisse dos litígios administrativos e judiciais nos quais o débito a ser parcelado estivesse sendo questionado. Dessa forma, diante da estrutura destas leis, que abrange tanto concessões como deveres impostos aos devedores, alguns doutrinadores entendem que estes parcelamentos consistiriam em transações.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado<sup>13</sup> classificou o Refis como transação. Este também é o entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup>, que além de defender que os parcelamentos tributários seriam hipóteses de transação, também entendia que, com a adesão a determinado parcelamento, ocorreria a novação do débito, diante da transação celebrada, sob a justificativa de que toda transação implicaria novação.

Também é filiado a este entendimento, Andrade Martins<sup>15</sup>, de acordo com o qual estes programas de parcelamentos se tratariam de transação em razão de ser condição para as suas adesões a desistência por parte do contribuinte de todo e qualquer processo administrativo e judicial relativo ao débito a ser parcelado, o que, inclusive, afastaria a caracterização de anistia e remissão. Dessa forma, a despeito de os descontos concedidos nestes programas poderem corresponder à anistia e remissão, estes seriam absorvidos pela transação.

No STJ, havia entendimento consolidado em não considerar os programas de parcelamentos como transação, justamente em razão da ausência dos seus requisitos previstos no CTN<sup>16</sup>. Posteriormente, a orientação do STJ foi alterada, porém, este entendimento ainda se mantém em parte dos julgados, sob o fundamento de que, enquanto no parcelamento a extinção do

---

<sup>13</sup> 2005, p. 524.

<sup>14</sup> 1996, p. 16.

<sup>15</sup> 2003, p. 59-60.

<sup>16</sup> Vide REsp 1.244.347/MS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 28/4/2011.



débito ocorre por meio do pagamento, a transação por si só já representa uma forma de extinção do crédito tributário<sup>17</sup>. A outra parte dos julgados do STJ entende que os parcelamentos são hipóteses de transação, em razão de ambas as partes obterem vantagens<sup>18</sup>.

Com efeito, a despeito de haver entendimentos doutrinários favoráveis à classificação dos parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais como hipóteses de transação, verifica-se que se fundamentam na ideia de que a adesão a estes programas garante benefícios, mas, também, pressupõe assunção de ônus, correspondente à exigência de desistência de eventuais defesas e recursos administrativos ou judiciais por parte dos devedores. No entanto, além de esta exigência não ser obrigatória, não foi demonstrada a presença de todos os requisitos da transação, dispostos no art. 171 do CTN, senão vejamos.

De acordo com o conceito de transação apresentado no primeiro capítulo, esta consiste em um acordo celebrado pelas partes que abranja concessões mútuas, mesmo que não haja ampla discricionariedade por parte da Fazenda Pública. Ocorre que estes programas de parcelamentos não evoluem celebração de acordo, já que as concessões já foram previamente ajustadas na lei, não possuindo a autoridade fiscal liberdade para negociar os termos do parcelamento com o devedor.

Ademais, nota-se, também, que, diferentemente da transação, as leis instituidoras destes programas de parcelamento não designaram autoridade para suas celebrações, sendo, inclusive, dispensável, pois cabe ao órgão fazendário apenas deferir ou indeferir o ingresso no programa de parcelamento, exceto no caso de eventual julgamento de recurso interposto contra decisão administrativa que exclua o devedor do parcelamento.

Por fim, verifica-se que o devedor não é obrigado a desistir de alguma defesa ou recurso administrativo ou judicial para poder aderir a estes programas de parcelamentos, já que nem sempre haveria do que se desistir. Com efeito, existem diversas situações que podem ser citadas para ilustrar isso. Este é o caso do débito que ainda não tenha sido lançado, podendo ser confessado pelo devedor para fins de adesão a estes programas, mas que sequer há processo em curso e muito menos defesas ou recursos dos quais se desistir.

<sup>17</sup> Vide AgInt no AREsp 846476/RS AGRADO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2016/0021512-2, rel. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, data do julgamento: 12/04/2016; AgRg no AREsp 460122/MG AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0003589-6, rel. Humberto Martins, 2ª Turma, data do julgamento: 20/03/2014.

<sup>18</sup> Vide REsp 1553005 / PE, RECURSO ESPECIAL 2013/0123153-4, rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, data do julgamento: 23/02/2016; AgRg no REsp 1231738/RS AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2011/0014398-1, rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, data do julgamento: 08/11/2011.

Este também é o caso em que a fase do contencioso administrativo já tenha sido esgotada e a respectiva execução fiscal ainda não tenha sido ajuizada, não existindo defesas ou recursos dos quais se desistir. Por fim, cita-se a situação em que a fase do contencioso judicial já tenha se esgotado, após ter sido proferida decisão que tenha considerado o débito exigível, já com trânsito em julgado, apenas restando a sua liquidação.

Neste aspecto, inclusive, cumpre citar o benefício que foi instituído pela Lei nº 13.202/2015<sup>19</sup> (PRORELIT – programa de redução de litígios tributários), que impunha ao devedor a desistência de litígios administrativos ou judiciais, para que pudesse liquidar seus débitos mediante condições mais vantajosas. Neste caso, a inexistência de litígios impediria a adesão a este programa pelo devedor, pois estaria ausente a sua condição obrigatória, diferentemente dos programas de parcelamentos extraordinários.

Diante disso, nota-se que não se verifica nos programas de parcelamentos extraordinários a necessidade de o devedor apresentar uma contraprestação aos benefícios que lhe foram concedidos. Isso demonstra que não há uma obrigatoriedade de haver contraprestações mútuas nestes programas, diferentemente da transação. Além disso, como já mencionado, as facilidades outorgadas aos beneficiários já estão pré-estabelecidas na lei, diferentemente da transação em que há maior liberdade para se ajustar os seus termos.

Dessa forma, nota-se que a regulamentação da transação reacende discussões a respeito da sua semelhança com outros institutos, tais como os analisados neste capítulo: a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública (Lei nº 13.140/2015) e os diversos programas de parcelamentos extraordinários federais (Refis, Paes, Paex, Lei nº 11.941/09, entre outros), de modo que esta diferenciação auxilia na definição da transação.

Por outro lado, a regulamentação da transação também permite a ampliação do conhecimento a respeito de seus diversos elementos, não previstos no CTN, como será analisado no próximo capítulo.

---

<sup>19</sup> Lei nº 13.202/15.

Art. 1º Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, na forma desta Lei.

§ 1º O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, *desistir do respectivo contencioso* e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, *para a quitação dos débitos em contencioso administrativo ou judicial.* (grifo nosso).

#### **4. A lei da transação (Lei nº 13.988/2020) e a sua adequação ao sistema tributário**

Originada da conversão da Medida Provisória nº 899/2019, a Lei nº 13.988/2020 regulamentou o instituto da transação tributária, especificamente em relação às modalidades nela previstas. Embora esta lei também tenha introduzido a transação de débitos não tributários, de titularidade da União, suas autarquias e fundações públicas, o escopo deste artigo é apenas a aplicação da transação aos débitos tributários.

De acordo com a Exposição de Motivos que justificou a edição da MP nº 899/2019 (EMI nº 00268/2019 ME AGU<sup>20</sup>), foi esclarecido que, além de a transação carecer de regulamentação, este instituto também contribui para o aumento da efetividade da recuperação dos créditos tributários federais, assim como, estimula a diminuição de litígios tributários, resultando em uma economia de custos e aumento da efetividade da atividade de cobrança do débito tributário.

Além disso, nesta Exposição de Motivos, foram mencionadas outras finalidades da transação nos moldes da MP n. 899/2019, que permitem uma melhor dosagem da negociação de dívida não adimplidas, em atendimento à justiça fiscal, em comparação com a instituição reiterada de parcelamentos extraordinários.

Isso porque a transação na modalidade da cobrança de créditos da União, voltada aos créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, evitará que devedores com plena capacidade de pagamento também renegociem as suas dívidas com obtenção de descontos, o que é direcionado àqueles que estão desprovidos desta capacidade.

Neste aspecto, nota-se que a concessão reiterada de parcelamentos especiais, sem distinguir aqueles que podiam aderir a este benefício, resulta em um maior beneficiamento dos devedores com considerável capacidade de pagamento, não contribuindo para uma efetiva recuperação de créditos. Com isso, os critérios que são impostos para que os devedores possam aderir aos novos modelos de transação, prestigiam o aumento da arrecadação, tendo em vista primordialmente o interesse público.

Além disso, a outra modalidade da transação direcionada à extinção de litígios, administrativos e judiciais de relevante e disseminada controvérsia jurídica, aparta-se do objetivo meramente arrecadatório, visando à redução de custos também por parte dos contribuintes, que muitas vezes optam por litigar justamente porque a legislação tributária admite interpretações em seu favor. Ou seja, tanto uma modalidade como a outra de

<sup>20</sup> BRASIL. EMI nº 00268/2019 ME AGU. Brasília, DF. 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf). Acesso em 18 de maio de 2020.

transação possuem finalidades que beneficiam ambos os litigantes, não se restringindo ao aumento da arrecadação, assim como, conferindo um adequado tratamento aos contribuintes com reduzida capacidade de pagamento dos seus débitos em respeito à justiça fiscal.

Em relação à finalidade da transação de incentivar os contribuintes com reduzida capacidade de pagamento de débitos, como consta da Exposição de Motivos da MP n. 899/2019, nota-se que está em conformidade com o Princípio da Igualdade, cujo principal corolário no Direito Tributário é a capacidade contributiva. Isso porque, conforme ressalta Roque Antonio Carrazza (2017, p. 103-105), a capacidade contributiva se trata do principal meio de se realizar os fins que estão atrelados ao princípio da igualdade tributária, entre os quais se encontra a justiça fiscal.

Destarte, considerando-se que a transação tende a se afastar de certo modo de uma das características principais da obrigação tributária, que é a sua compulsoriedade, diante da renúncia à parte do débito tributário, é então muito importante que esta renúncia se guie pelos princípios tributários, como a isonomia tributária, evitando-se que seja conferido tratamento igual a contribuintes em diferentes situações, como ocorreria caso não se distinguíssem os contribuintes com débitos recuperáveis dos irrecuperáveis em relação às concessões que são possíveis na transação.

Após serem analisadas as premissas nas quais se fundamentou a edição da Lei nº 13.988/2020, serão examinados os dispositivos gerais desta lei, que são aplicáveis às três modalidades de transação previstas na lei: transação na cobrança do crédito da União, das suas autarquias e fundações públicas, transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, senão vejamos.

Conforme mencionado no primeiro capítulo, o CTN apenas dispôs a respeito de algumas características gerais da transação, delegando ao legislador ordinário a competência para instituí-la, assim como, para melhor definir os seus elementos. Sendo assim, logo em seu primeiro artigo, a Lei nº 13.988/2020 esclarece que traz os requisitos e condições para que a União, as autarquias e as fundações, assim como, os devedores possam realizar a transação.

A lei também prevê que os acordos de transação, baseados em juízo de conveniência e oportunidade, devem sempre se pautar pelo interesse público, do que é possível se depreender que a transação será sempre celebrada como medida realizadora do princípio da supremacia do interesse público, embora esta lei não tenha feito referência expressa a este princípio.

Diferente não poderia ser, já que apenas o interesse público poderia justificar a flexibilização da cobrança do débito tributário, compulsório por natureza e cuja principal finalidade também é o atendimento ao interesse

público, já que a arrecadação tributária destina-se a fazer frente aos gastos estatais, despendidos na satisfação das necessidades da sociedade.

Por outro lado, outros princípios são mencionados expressamente na Lei nº 13.988/2020, como os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e o princípio da publicidade, resguardadas as informações protegidas por sigilo.

O princípio da capacidade contributiva que caminha lado a lado com o da isonomia tributária deve orientar a celebração dos acordos de transação, auxiliando na definição das concessões em conformidade com a capacidade contributiva do devedor. Isso permite que na modalidade da transação na cobrança de créditos da União sejam realizadas concessões semelhantes para devedores com mesmas capacidades contributivas, ao mesmo tempo em que se evita que sejam realizadas concessões semelhantes para devedores com diferentes capacidades contributivas.

Além disso, os acordos de transação devem ser regidos pelo princípio da moralidade, que garante que a autoridade pública celebre a transação sem incorrer em abuso de poder. Neste aspecto, conforme leciona Maria Sylvia Di Pietro<sup>21</sup>, o princípio da moralidade está previsto expressamente no art. 37, *caput*, da CF/88, e, também, no artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99, estando melhor definido no seu parágrafo único, inciso IV, que exige que a Administração Pública atue seguindo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Os princípios da razoável duração dos processos e da eficiência também atuam em conjunto, já que evitar que litígios administrativos e judiciais demorem muitos anos para findar faz parte da própria busca pela eficiência da cobrança do débito tributário. A eficiência, assim como a moralidade, também está prevista no art. 37 da CF/88, devendo estar presente na atuação da Administração Pública.

No caso dos acordo de transação, a busca pela eficiência da cobrança do débito também repercute na economia dos seus custos, o que pode ser bem entendido em relação ao próprio objetivo da transação de término dos litígios administrativos e judiciais, já que quanto mais tempo estes demorarem para serem concluídos mais custosos serão.

Finalmente, o princípio da transparência garante que toda atuação da Administração Pública na celebração dos acordos de transação seja devidamente motivada e que seja do conhecimento de todos os interessados, evitando que sejam concedidos benefícios a determinados devedores em prejuízo de outros, sem a devida justificação. Neste aspecto, a transparência é efetivada por meio do princípio da publicidade, que permite que os

---

<sup>21</sup> 2007, p. 93.

administrados tenham conhecimento de todos os atos dos administradores, conforme assevera José Afonso da Silva<sup>22</sup>.

Dessa forma, o princípio da publicidade, que também é aplicável à atuação da Administração Pública, por força do art. 37, *caput*, da CF/88, permite que todas as etapas da celebração dos acordos de transação, assim como todos os seus aspectos, sejam divulgados à sociedade, garantindo um melhor controle da obediência de todos os outros princípios, respeitado o direito ao sigilo na forma da legislação.

Ademais, as normas gerais dispostas na Lei nº 13.988/2020 também especificam os débitos que estão sujeitos à transação no §4º do seu artigo 1º, que correspondem não apenas aos débitos inscritos em dívida ativa da União e das suas autarquias e fundações públicas, como também, aos débitos ainda não inscritos, de responsabilidade da Receita Federal do Brasil.

O art. 3º dispõe a respeito de compromissos que deverão ser aceitos pelo contribuinte ao aderir à transação em relação a qualquer das modalidades, a exemplo da necessidade de desistir de impugnações ou recursos administrativos e das alegações de direito em ações judiciais cujo objeto sejam os débitos transacionados.

Em relação a este compromisso especificamente, merece destaque a necessidade de o aderente desistir, inclusive, das alegações futuras em ações judiciais, bem como, que deverá requerer a extinção com resolução de mérito destas ações, o que previne eventual ajuizamento futuro de ação judicial para rediscutir a questão no caso de ocorrer a rescisão da transação.

Outros compromissos como os de não utilização da transação como meio de burlar o princípio da livre concorrência, ou mesmo, de não utilizar interposta pessoa para ocultar bens ou direitos em desfavor da Fazenda Pública, assim como não alienar bens em prejuízo de créditos da União, estão em conformidade com o princípio da boa-fé, que deve orientar o comportamento do aderente, evitando ações fraudulentas.

Além disso, os parágrafos do artigo 3º, que também estão relacionados a compromissos do aderente, põem fim a relevantes discussões relativas a elementos da transação. Com efeito, o §1º esclarece que o deferimento da transação implica confissão irrevogável e irretroatável dos débitos nela envolvidos, com fundamento nos art. 389 a 395 do CPC/15. Esse dispositivo está em conformidade com o compromisso relativo à desistência de alegações em ações judiciais, acompanhada de requerimento de extinção com resolução de mérito, já que a confissão do débito em relação ao qual exista litígio implica naturalmente a extinção deste litígio com resolução de mérito diante da própria desistência do pedido pelo autor.

---

<sup>22</sup> 2005, p. 669.

A ausência do compromisso da desistência das alegações em ações judiciais, acompanhado de pedido de extinção da ação com resolução de mérito, poderia suscitar dúvida a respeito da espécie de sentença extintiva da ação, diante do disposto no art. 485, inciso VIII, do CPC/15, que trata da hipótese de extinção sem resolução de mérito por homologação da desistência da ação.

Todavia, embora a sentença homologatória da transação esteja prevista como espécie de sentença extintiva com resolução de mérito, no art. 487, III, *b*, do CPC/15, a transação tributária nos termos da Lei nº 13.988/2020 não se trata de transação que dependa de homologação judicial, sendo realizada extrajudicialmente nos termos desta lei por meio de processo administrativo.

O §2º do artigo 4º também é de suma importância ao prever que, nas hipóteses de o acordo de transação envolver concessões, como parcelamento ou moratório do débito, deve-se aplicar os incisos I e VI, do *caput* do artigo 151 do CTN. Ora, os incisos do artigo 151 dispõem a respeito de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de modo que essa remissão a eles implica afirmar que, nesses casos, a exigibilidade do débito permanecerá suspensa no curso do acordo de transação.

Este dispositivo evita eventual discussão a respeito da aplicação do efeito da suspensão da exigibilidade nestes casos, considerando-se que a transação consiste em hipótese de extinção do crédito tributário e, não, da suspensão da sua exigibilidade. Por esse motivo, inclusive, a regra geral é de que a transação não produz esse efeito de suspensão da exigibilidade, o que está expresso no artigo 12, *caput*, da Lei nº 13.988/2020, embora o seu fundamento seja o próprio CTN.

Deste modo, mesmo que se possa acordar pelo pagamento parcelado do débito ou pela prorrogação do seu pagamento, ainda assim, permaneceria a dúvida a respeito deste efeito, já que a Lei nº 13.988/2020 não teria instituído uma moratória ou parcelamento propriamente. Daí a relevância de haver a previsão da hipótese em que a transação acarrete a suspensão da exigibilidade do débito de modo expresso.

O §3º do artigo 3º da Lei nº 13.988/2020, por sua vez, também põe termo à relevante discussão, mencionada no capítulo anterior, referente à definição da transação de acordo com os seus efeitos. Dessa forma, conforme foi estudado no primeiro capítulo, há quem entenda que a transação representa novação do crédito tributário, originando novo crédito, objeto da transação, enquanto, outros entendem que a transação, embora disposta como espécie de extinção do crédito tributário, apenas produziria esse efeito de extinção após o cumprimento de todos os termos acordados, motivo pelo qual seria uma hipótese de extinção condicionada ao cumprimento de todos os termos.

Neste aspecto, este dispositivo esclareceu que o crédito transacionado apenas será extinto após o cumprimento integral do acordado, afastando a ideia de que a transação seria uma hipótese de novação e evitando, também, que em uma eventual rescisão da transação, o débito original não mais pudesse ser cobrado na sua integralidade.

As hipóteses que resultam na rescisão da transação estão dispostas no artigo 4º e não se restringem apenas ao descumprimento dos termos da transação, mas, também incluem atos fraudulentos e criminosos que demonstram comportamento doloso do aderente em prejuízo à Fazenda Pública, assim como, atos que prejudicam, mesmo que não intencionalmente, o cumprimento dos compromissos assumidos. Este é o caso da prática de prevaricação, concussão ou corrupção passiva, atos de esvaziamento patrimonial em prejuízo dos compromissos assumidos e a decretação da falência, extinção ou liquidação da pessoa transigente.

O §3º do artigo 4º, em conformidade com o dispositivo que condiciona a extinção do crédito transacionado ao cumprimento de todos os termos da transação, determina que, na hipótese da ocorrência da rescisão, será retomada a cobrança do débito no seu valor original, sem eventuais descontos que tenham sido concedidos, descontada a parte que já tenha sido paga.

O artigo 5º, por sua vez, lista as espécies de créditos cujos valores não podem sofrer redução caso sejam transacionados, como é o caso da multa penal, dos créditos do Regime do Simples Nacional, até que seja editada lei autorizativa<sup>23</sup>, e do FGTS, até que o Conselho Curador autorize. Além disso, este dispositivo também prevê que devedores contumazes não poderão transacionar, dependendo, porém, de definição por lei específica, de modo que, enquanto esta lei não entrar em vigor, esta vedação não poderá ser aplicada.

A despeito de ainda carecer de definição, nota-se que esta última vedação visa evitar que devedores que apresentem comportamentos dolosos em prejuízo do adimplemento das obrigações tributárias sejam beneficiados por um acordo de transação da mesma forma que são os devedores que não tenham adimplido seus débitos não propositalmente, evitando que a transação torne-se um meio de estimular o inadimplemento dos débitos tributários.

Portanto, analisando-se os dispositivos gerais, aplicáveis a todas modalidades de transação, é possível se notar que eles trazem parâmetros a serem seguidos na elaboração das cláusulas dos acordos de transação, como é o caso dos compromissos que devem ser assumidos pelo aderente, das concessões ao aderente, das hipóteses de rescisão e das hipóteses de vedação da transação, delimitando o objeto destes acordos. Sendo assim, isso

---

<sup>23</sup> Quanto a estes créditos, foi publicada a Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020, que permite a extensão da transação também às empresas submetidas ao regime do Simples Nacional.



nos mostra que não há ampla liberdade das partes para negociar os termos da transação, diferenciando a transação tributária da sua correspondente no Direito Privado.

## **5. As modalidades de transação introduzidas pela Lei nº 13.988/2020**

Conforme mencionado, são três as modalidades de transação introduzidas pela Lei nº 13.988/2020, a saber: a transação na cobrança dos créditos da União, de suas Autarquias e Fundações Públicas, a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

Cada qual possui peculiaridades que as distinguem, tais como: requisitos exigidos do contribuinte aderente, concessões possíveis (descontos em juros, multas e encargo-legal, parcelamento ou moratória sem descontos, negociação de garantias dos débitos, descontos no valor do total do débito, incluindo o valor principal, entre outros), e diferentes espécies de acordos, como é o caso da transação por adesão ou por proposta individual do contribuinte ou da PGFN, o que será analisado de modo detalhado a seguir.

### **5.1. a transação na cobrança dos créditos da união, de suas autarquias e fundações públicas**

A transação na cobrança dos créditos tributários da União poderá ser proposta pelo contribuinte ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. A proposta da PGFN, por sua vez, pode ser individual ou por adesão. Esta modalidade de transação foi regulamentada inicialmente pela Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, que posteriormente foi revogada pela Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de abril de 2020, diante da conversão em lei da MP n. 899/2019.

Dessa forma, de acordo com o artigo 4º da Portaria PGFN n. 9.917/2020, a transação por adesão apenas é aplicável ao montante de créditos de determinado devedor que não ultrapasse o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), pois, no caso de ultrapassar este valor, necessariamente será por proposta individual, seja do contribuinte ou da PGFN.

Em relação aos benefícios possíveis, nota-se que um dos principais focos desta modalidade de transação são os créditos irrecuperáveis, de modo a se tornar um importante mecanismo de recuperação de créditos tributários da União, em razão das concessões que poderão estar envolvidas quando estes créditos forem objeto da transação.

Destarte, entre as concessões possíveis, previstas no art. 11 da Lei nº 13.988/2020, permitem-se descontos nas multas, nos juros e nos encargos-le-gais, porém, apenas aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação. Em relação aos demais créditos, não são permitidos descontos, embora se admita a concessão de facilidades para a quitação dos débitos, como o pagamento em parcelas ou a moratória, assim como, a negociação de garantias.

A definição de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação não está prevista na Lei nº 13.988/2020, embora o seu artigo 14, inciso V, tenha estabelecido alguns parâmetros que devem ser seguidos pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao regulamentar esta modalidade de transação, a exemplo do insucesso dos meios ordinários de cobrança dos débitos, da capacidade contributiva do devedor e dos custos da cobrança judicial.

Neste sentido, em relação à capacidade contributiva do devedor, a Portaria PGFN n. 9.917/2020, determinou no seu artigo 19 que a situação econômica dos devedores deve ser construída a partir de informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais, que são fornecidas pelo devedor à PGFN.

Neste aspecto, o artigo 21 desta portaria lista alguns dados que podem auxiliar na classificação da capacidade de pagamento dos devedores, a exemplo do valor da receita bruta, das informações declaradas na Escrituração Contábil Fiscal e dos valores das notas fiscais eletrônicas, no caso das pessoas jurídicas, assim como, dos valores de rendimentos declarados na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda das pessoas físicas no caso destas.

Por outro lado, de acordo com o artigo 23 desta Portaria, quanto maior for a capacidade de pagamento do devedor, maior será o grau de recuperabilidade a ser atribuído aos respectivos créditos. Além disso, o artigo 24, para facilitar essa classificação do crédito, traz uma lista de hipóteses em que os créditos são considerados irrecuperáveis, a exemplo dos inscritos há mais de 15 anos sem nenhuma garantia ou causa de suspensão de exigibilidade, os créditos cujas execuções fiscais estiverem arquivados há mais de três anos em razão do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 e aqueles cuja exigibilidade estiver suspensa em razão de decisão judicial há mais de dez anos.

Dessa forma, nota-se que a existência destes parâmetros demonstra a preocupação em diferenciar, através de critérios objetivos, estes créditos de outros que ainda sejam potencialmente recuperáveis, de modo que a concessão de benefícios represente a menor perda possível de receita da União. Neste aspecto, verifica-se que o sistema adotado pela lei está em conformidade com o Princípio da Isonomia, que admite a atribuição de tratamentos desiguais a pessoas em situações diferentes.

No entanto, esse tratamento diferenciado depende da obediência estrita a determinados requisitos que, no entendimento de Celso Antônio

Bandeira de Mello<sup>24</sup>, seriam: a não individualização deste tratamento, a existência de relação lógica entre o critério diferenciador e a desigualdade estabelecida e que este critério tenha fundamento em valores constitucionais.

Além disso, especificamente no campo tributário, a isonomia tributária está prevista no artigo 150, II, da CF/88, permitindo que seja atribuído tratamento desigual a contribuintes em situações diferentes de acordo com suas capacidades contributivas. É por isso que autores como Humberto Ávila<sup>25</sup> e Andrei Pitten Velloso<sup>26</sup> defendem que a capacidade econômica do contribuinte é um importante critério de diferenciação na realização da isonomia tributária e que possui fundamento constitucional.

Dessa forma, verifica-se que os parâmetros traçados para orientar a definição de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação na realização da transação estão em consonância com o princípio da isonomia tributária, além de se alinhar também ao princípio da eficiência, que preza por métodos de cobrança dos créditos bastante eficientes e com os menores custos.

Embora se admita a concessão de descontos à multa, juros e encargos na hipótese de créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, estes não podem superar 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito, além de ser vedada a concessão de descontos ao valor principal do débito e o parcelamento ter um limite de prazo de 84 meses. Este percentual, porém, poderá chegar a 70% no caso de pessoas físicas, microempresas ou pequenas de pequeno porte, além de o prazo do parcelamento nestes casos poder ser estendido para até 145 meses.

Ademais, outros dispositivos, presentes no capítulo referente à transação na cobrança de créditos de União da Lei nº 13.988/2020, têm a finalidade de evitar discussões presentes na doutrina tributária, o que também ocorre com outros dispositivos desta lei mencionados no terceiro capítulo. Com efeito, o art. 12, *caput*, determina expressamente que a transação, por si só, não implica suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que está em conformidade com a própria natureza do instituto da transação, como espécie de extinção do crédito tributário.

No entanto, caso haja parcelamento ou moratória, a exigibilidade dos débitos será suspensa, como previsto no artigo 3º, §2º, da Lei nº 13.988/2020, que é aplicável a todas modalidades de transação. Além disso, independentemente da suspensão da exigibilidade do débito, a lei não veda a possibilidade de as partes acordarem acerca da suspensão da ação judicial, com base no próprio artigo 313, II, do CPC/15. E, cumpre mencionar novamente, que é afastada a ocorrência de novação do débito

---

<sup>24</sup> 2015, p. 21-22.

<sup>25</sup> 2005, p. 412-413.

<sup>26</sup> 2016, p. 222-223.

com a transação, cujo valor originário poderá ser integralmente cobrado, deduzidas as quantias já pagas, na hipótese da sua rescisão.

## 5.2. a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

A modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, por sua vez, possui como principal finalidade a extinção de litígios administrativos e judiciais que envolvam relevantes discussões jurídico-tributárias. Dessa forma, nesta modalidade, percebe-se que ambas as partes são beneficiadas em razão da economia de elevados custos processuais que despenderiam, decorrentes de processos que podem durar anos até serem decididos em definitivo.

Os critérios e procedimentos para celebração desta modalidade de transação e, também, da modalidade de transação do contencioso tributário de pequeno valor, foram regulamentados pela Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020. Destarte, o §1º do artigo 30 desta portaria tratou de especificar as hipóteses em que as controvérsias serão consideradas disseminadas, enquanto, o §2º, quando as controvérsias serão consideradas relevantes.

Com efeito, de acordo com o §1º do artigo 30, são consideradas controvérsias *disseminadas*: aquelas relativas às mesmas matérias que estejam em curso em ao menos três tribunais regionais federais distintos; caso existam mais de cinquenta processos de mesma matéria, todos envolvendo sujeitos passivos distintos; as controvérsias que já sejam objeto de incidente de resolução de demandas repetitivas já conhecida pelo tribunal processante; ou, as controvérsias que envolvam parte significativa de contribuintes de determinado setor econômico ou produtivo.

Por outro lado, em consonância com o §2º do art. 30, são consideradas controvérsias *relevantes*: aquelas que somadas produzem um impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais; aquelas que sejam objeto de decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a câmara superior do Carf ou aquelas que sejam objeto de sentenças ou acórdãos divergentes.

Analisando-se estas hipóteses de controvérsias jurídicas que são consideradas disseminadas e relevantes, nota-se que não apenas aquelas que sejam objeto de litígio judicial podem ser assim consideradas, como também, aquelas que ainda estejam em discussão apenas em âmbito administrativo, no caso de um número elevado de processos administrativos ou das controvérsias que estejam disseminadas por determinados setores econômicos ou produtivos, aliadas à produção de elevado efeito econômico ou que tenham sido decididas de modo diferente pelas instâncias recursais administrativas. Neste caso, verifica-se a importante função desta

modalidade de transação de prevenção das ações judiciais e dos elevados custos dos quais estão acompanhadas.

Sendo assim, esta modalidade de transação pode envolver significativas reduções de custos processuais para a União, principalmente porque a transação que envolva uma determinada questão jurídico-tributária controvertida disseminada estará presente em processos de diversos contribuintes, totalizando um elevado montante. Decorre disso uma diferença relevante nesta modalidade de transação em relação à transação na cobrança de créditos da União, que merece ser indicada. Trata-se da possibilidade de concessão de descontos no valor principal do débito, além dos descontos nos juros, multas e encargo-legal.

Isso é possível se depreender da análise do §2º do art. 17 da Lei nº 13.988/2020, que limita o desconto total a ser concedido a 50% do valor do crédito, porém, sem vedar a concessão de desconto ao seu valor principal, como fez o artigo 11, §2º, I, da Lei nº 13.988/2020. Destarte, diferentemente da transação na cobrança do crédito da União, em que os principais objetivos são: o auxílio a devedores em má situação financeira e o aumento da probabilidade de recuperação de créditos da União, nesta modalidade de transação, reduz-se o tempo de liquidação de créditos da União, cuja vitória processual seria incerta.

Com isso, nota-se que esta modalidade de transação também está direcionada à economia de recursos, assim como, ao aumento da eficiência na cobrança do débito independentemente da situação financeira do litigante.

Em razão do próprio objetivo principal desta modalidade de transação que é o término antecipado de litígios, apenas poderá ser transacionado o crédito se, à época da sua celebração, existir inscrição em dívida ativa ou algum processo, seja judicial ou administrativo, que ainda não tenha sido julgado em definitivo. Na realidade, este pré-requisito decorre do próprio conceito de transação, que como foi exposto no primeiro capítulo, exige que exista litígio prévio, não tendo o condão de prevenir litígios.

Neste aspecto, inclusive, caso a transação celebrada envolva controvérsia jurídica já decidida em definitivo anteriormente, isso implicará a sua rescisão *ex lege* por força do disposto no parágrafo único do art. 18 da Lei nº 13.988/2020. Essa determinação legal está em conformidade com o propósito desta modalidade de transação de economia de custos processuais, o que não ocorre caso já tenha sido prolatada decisão definitiva na lide, quando todos os custos processuais já tenham sido despendidos.

Cumprе ressaltar que, ao aderir à modalidade de transação por adesão no contencioso tributário, o contribuinte deverá desistir de todas alegações de direito que tenha sustentado em relação ao débito transacionado e às demais ações que possuam este débito como objeto.

E, mais do que isso, o artigo 19, inciso II, da Lei nº 13.988/2020 exige que o contribuinte desista de litigar também em relação a fatos geradores futuros, que também estejam relacionados à questão objeto da transação realizada. Trata-se de exigência que está em conformidade com a boa-fé que se espera do contribuinte ao se propor a celebrar a transação.

Ademais, considerando-se o principal objetivo desta modalidade de transação, ou seja, a de extinção de litígios, que resulta em economia de custos processuais para a União, a solicitação de transação que não implicar extinção de litígio administrativo ou judicial, exceto na hipótese de o seu objeto ser comprovadamente cindível, será indeferida.

### 5.3. a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor

Finalmente, a última modalidade de transação é a por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. Esta modalidade tem por fundamentos os princípios da racionalidade, economicidade e eficiência, que, embora também estejam presentes nas demais modalidades, nesta se mostram ainda mais evidentes.

Os processos considerados de pequeno valor, para fins de enquadramento nesta modalidade, são aqueles cujo valor não ultrapasse 60 salários mínimos. Além disso, exige-se também que o sujeito passivo seja pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte, conforme consta no artigo 24, parágrafo único, da Lei nº 13.988/2019, e que foi reproduzido no artigo 32 da Portaria ME n. 247/2020. Destarte, assim como nas demais modalidades de transação, esta também exige a existência de litígio prévio, seja administrativo ou judicial.

Da mesma forma que ocorre com a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nesta modalidade de transação não há vedação expressa à concessão de descontos ao valor principal do débito, apenas se exigindo que o desconto total máximo seja de até 50% do valor do crédito. A inexistência de proibição de concessão de desconto ao valor principal do débito está diretamente relacionada ao princípio da economicidade e da eficiência, sendo mais vantajoso à União se buscar a extinção do litígio, cujo valor é baixo e os custos podem ser a ele superiores.

No entanto, nota-se que a Lei nº 13.988/2020 não trouxe muitos dispositivos a respeito desta modalidade de transação, delegando ao Ministro de Estado da Economia a competência para regulamentá-la, e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, a competência para disciplinarem esta modalidade de transação. Neste aspecto, o art. 32 da Portaria ME n. 247/2020 trouxe os

critérios para considerar uma pessoa jurídica como microempresa ou empresa de pequeno porte, para fins de ter direito a aderir a esta modalidade de transação, além de ter sido especificado no artigo 33 desta portaria a fase da cobrança do crédito em que pode ser realizada esta espécie de transação, assim como, no artigo 34, os benefícios que podem ser concedidos.

Dessa forma, após analisar as três modalidades de transação que foram introduzidas pela Lei nº 13.988/2020, conclui-se que, a despeito de cada uma delas terem diferentes propósitos, todas possuem características em comum, ou seja, a celebração de acordos que envolvem concessões recíprocas, implicarem a extinção do crédito tributário após o cumprimento de todas as suas condições, não resultando em novação do crédito tributário, terem como pressuposto a existência de litígios administrativos e judiciais, dos quais o aderentes deverão desistir, e não implicarem suspensão da exigibilidade, a menos que tenham sido concedida moratória ou parcelamento.

## **6. Os desafios envolvidos na celebração dos acordos de transação**

Embora a transação tenha sido regulamentada pela Lei nº 13.988/2020, afastando diversas discussões que existiam a partir da análise dos seus elementos dispostos no art. 171, do CTN, ainda existem muitos desafios a serem superados na sua implementação.

Com efeito, conforme foi estudado no primeiro capítulo, a transação tributária, embora se trate de uma hipótese de extinção do crédito, que envolva concessões mútuas do credor e devedor, tal qual a transação no Direito Privado, não possui todos os elementos desta.

Destarte, a transação tributária não confere ampla liberdade à autoridade fazendária para que esta possa fazer qualquer concessão ao devedor que entender cabível. Ao contrário, como o objeto da transação é justamente um crédito público, cuja obrigação é compulsória, também as concessões devem atender a parâmetros fixados na Lei de Transação, mesmo que seja outorgada certa discricionariedade à autoridade.

No entanto, ainda assim a autoridade fiscal é dotada de determinada discricionariedade para celebrar as transações. Com isso, nota-se que existe um desafio em a autoridade não extrapolar o poder que lhe foi conferido pela lei e ao mesmo tempo ter que avaliar quais concessões devem ser realizadas aos contribuintes em cada caso.

No exemplo da transação na cobrança do crédito da União, conforme foi exposto no quarto capítulo, as possíveis concessões variam a depender de o crédito ser classificado como irrecuperável ou de difícil recuperação, já que em relação a estes admite-se que sejam concedidos, inclusive,

descontos nos acréscimos legais da dívida. Sendo assim, além do desafio de se realizar a classificação dos créditos, embora a lei e a portaria forneçam diversos parâmetros, a autoridade fiscal ainda precisa avaliar quais seriam as concessões mais adequadas para cada caso.

Em relação a esta modalidade de transação, a verificação da capacidade de pagamento do devedor também contribui para a classificação do grau de recuperabilidade do crédito. Deste modo, a autoridade deverá enfrentar mais um desafio relativo à análise das informações que auxiliarão na apuração desta capacidade, conforme citado no quarto capítulo, ou seja, faturamento da empresa devedora, dados contábeis fiscais, valores de notas fiscais emitidas, valores de salários pagos a empregados do devedor, valores de tributos pagos, entre outros.

Essa diversidade de informações que serão coletadas do devedor, por um lado auxiliam na verificação da sua capacidade de pagamento, mas, por outro lado, também transferem à autoridade fazendária um ônus de qualificação destas informações para que possa formar a sua convicção a respeito da correta classificação do crédito.

Da mesma forma, no caso da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, embora o principal critério para escolha das hipóteses sujeitas à transação seja a controvérsia jurídica em questão, a própria definição destas hipóteses também não se trata de uma tarefa fácil, principalmente considerando-se que esta modalidade de transação envolve, até mesmo, desconto no valor principal do débito, ou seja, implica uma renúncia maior por parte da Fazenda Pública do que nos demais casos.

Neste sentido, conforme foi exposto, a Portaria ME n. 247/2020 trouxe critérios que visam a tornar mais objetiva a classificação de controvérsias como disseminadas ou relevantes. Ainda assim, a aplicação destes critérios não envolve um processo célere, principalmente, considerando-se os valores envolvidos e os potenciais descontos que poderão ser concedidos.

Além disso, não se pode esquecer que hipóteses de transação que envolvam descontos, seja do valor do principal ou do valor dos juros e multa, implicam renúncias de receitas tributárias, estando sujeitas às exigências orçamentárias, como disposto no art. 9º da Lei nº 13.988/2020.

Com efeito, a concessão de descontos nos valores dos débitos pode representar remissão e anistias parciais, que são renúncias de receitas tributárias, em conformidade com o parágrafo primeiro do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000. Sendo assim, as exigências dispostas no art. 14, caput, desta lei deverão ser cumpridas, ou seja, demonstração da estimativa de impacto orçamentário, combinada com a apresentação de medidas de compensação, como o aumento de receita, ou a demonstração de que a perda de receita já foi considerada na lei orçamentária.



Ocorre que estes requisitos deverão ter sido cumpridos no momento em que as concessões abrangidas pelo acordo de transação forem feitas. Ou seja, as concessões a serem realizadas no âmbito de acordos de transação já deverão estar acompanhadas do cumprimento destas exigências de caráter orçamentário, o que também não se trata de tarefa fácil, já que as estimativas deverão considerar todos os acordos de transação a serem realizados.

Neste aspecto, embora exista previsão no artigo 9º da Lei nº 13.988/2020 pela observância das normas orçamentárias na celebração de acordos de transação, observa-se que a Lei Complementar n. 174, de 05 de agosto de 2020, que permite a extensão da transação também às empresa submetidas ao regime do Simples Nacional, parece ter afastado a necessidade de cumprimento das normas orçamentárias na celebração da transação por meio do seu artigo 3º. Todavia, este dispositivo ainda precisará ser interpretado para que os seus efeitos sejam bem definidos, considerando-se os objetivos desta nova lei.

Dessa forma, a despeito de a Lei de Transação ter inovado ao inaugurar um instituto tão esperado, a autoridade fazendária terá diversos desafios a enfrentar na celebração dos acordos de transação, em relação ao campo discricionário destes, mesmo que seja orientada por parâmetros normativos, mas que seguramente serão superados com o amadurecimento deste instituto.

## 7. Conclusões

Diante do estudo desenvolvido neste artigo é possível concluir que a transação pode ser definida como uma espécie de extinção do crédito tributário relativa à celebração de acordo entre a autoridade fazendária, designada pela lei, e o devedor do débito tributário, que abrange concessões mútuas e que resulta em término de litígio administrativo ou judicial.

No entanto, não se pode afirmar que a autoridade possua o mesmo grau de discricionariedade de um credor em uma transação de crédito privado, devendo respeitar os parâmetros fixados na lei. Por outro lado, mesmo em se tratando de espécie de extinção do crédito tributário, deve-se entender que esse efeito de extinção apenas é produzido após o cumprimento de todos os termos da transação, já que a celebração do acordo de transação não implica a novação do crédito, de modo que, em caso de descumprimento dos seus termos, poderá ser exigido o débito original.

Ainda em relação à definição da transação, foi afastada a ideia de que a autocomposição entre órgãos e entidades da Administração Pública, instituída pela Lei nº 13.140/2015, e também aplicável a algumas hipóteses de litígios tributários, pudesse com ela se assemelhar, já que a autocomposição representa um instituto de direito processual, não sendo apto a extinguir o crédito tributário, tal como a transação.

Além disso, a transação também não deve ser confundida com os programas de parcelamentos extraordinários (a exemplo do Refis, Paes, Paex e Lei nº 11.941/09), pois estes se tratam de hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não são acordos celebrados com autoridade designada para tanto, já que suas leis instituidoras definem previamente todas as suas concessões, além de não exigirem necessariamente uma contrapartida do devedor. Ou seja, mesmo diante da ausência de litígio, as leis instituidoras destes programas permitiam que o devedor a eles aderisse.

Relativamente à Lei da Transação (Lei nº 13.988/2020), foi possível concluir que os seus pressupostos estavam alinhados com a busca pela justiça fiscal através da realização do princípio da isonomia tributária, já que os elementos das modalidades introduzidas tiveram em vista evitar que contribuintes em situações diferentes pudessem ser beneficiados da mesma forma.

Quanto aos elementos da transação dispostos nesta lei, pode-se concluir que a transação, por se tratar de um acordo extrajudicial realizado entre autoridade fiscal e devedor, que produz efeitos de extinção do crédito tributário por força do próprio CTN, não depende de homologação judicial.

Por outro lado, também foi possível concluir que, a despeito de a transação se tratar de hipótese de extinção do crédito tributário, isso não impede que, no caso de abranger concessões como parcelamento e moratória, também produzirá efeito de suspensão da exigibilidade do débito, diante de interpretação já conferida expressamente pela Lei de Transação.

Relativamente às modalidades de transação, a admissão de descontos nos valores dos acréscimos legais da dívida na transação na cobrança do crédito da União apenas em relação aos débitos irrecuperáveis e de difícil recuperação, demonstrou a possibilidade de concessões mais vantajosas nesta hipótese justamente em razão da finalidade de se permitir a recuperação dos créditos tributários, diminuindo os custos das suas cobranças.

Além disso, a análise das características das modalidades de transação permitiu verificar que, a despeito de possuírem elementos em comum, também buscam finalidades que as diferenciam. Isso porque, enquanto se observa a ênfase à recuperação dos créditos acompanhada do auxílio aos devedores em má situação financeira na transação na cobrança dos créditos da União, na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nota-se a busca pelo estímulo ao término dos litígios em razão da economia de custos que disso resultará.

Relativamente aos desafios que deverão ser superados pela autoridade fiscal na celebração da transação, foi possível se verificar que, embora a lei e a portaria, que regulamentou a modalidade de transação na cobrança do crédito da União, tenham estabelecido parâmetros a serem seguidos, ainda assim, restará à autoridade fiscal proferir um juízo discricionário,

relativo à classificação dos créditos em recuperáveis, irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Da mesma forma, as autoridades também enfrentarão o desafio relativo à realização de análise específica para se apurar quais questões jurídico-tributárias em discussão podem ser consideradas de disseminada e relevante controvérsia jurídica, podendo assim, ser objeto da transação por adesão para término destas espécies de litígios.

Por outro lado, é imperioso afirmar que esses desafios já eram esperados, principalmente considerando-se que a transação acabou de nascer para o Direito Tributário, e mesmo assim já introduz diversas inovações no sistema tributário com a finalidade de tornar mais justa a relação entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 512.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 407-439.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo**, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, a previdência, no prazo legal: questões conexas. **Justitia**, São Paulo, v. 58, n. 174, p. 9-24, 1996. Disponível em: <http://www.revistajustitia.com.br/links/edicao.php?ID=174>. Acesso em 28 de maio 2020.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 1152.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 551.

CUNHA, Leonardo Carneiro da; CABRAL, Trícia Navarro Xavier. A abrangência objetiva e subjetiva da mediação. **Revista de Processo**, ano 44, v. 287, 2019. São Paulo: Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda., 2019. p. 531-552.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 823.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 139 a 218**. Editora Atlas S.A., 2005. v. 3, p. 983.

MARTINS, Andrade. Demarcação de fronteiras entre vicissitudes da obrigação tributária: a anistia em face da remissão, e ambas em face da transação. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p.59-60.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série doutrina tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2015. v. 18, p. 292.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 957.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26<sup>a</sup> ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005. p. 924.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3<sup>a</sup> ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 630.