



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE DIREITO E CIÊNCIAS DO ESTADO**

KALEANDRA DE CASTRO LIMA

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: OS LIMITES À TRANSAÇÃO NO ÂMBITO
DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

BELO HORIZONTE

2021

KALEANDRA DE CASTRO LIMA

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: OS LIMITES À TRANSAÇÃO NO ÂMBITO
DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

TCC apresentado ao curso de Ciências do Estado da
Universidade Federal de Minas Gerais como parte dos
requisitos necessários à finalização da disciplina TCC III.

Orientador: Prof. Dr. Valter Lobato

BELO HORIZONTE

2021

RESUMO

O presente trabalho, que ora se apresenta, consiste na análise da aplicabilidade da transação tributária dentro do ordenamento jurídico brasileiro a partir da seguinte problemática: De que forma os princípios da Administração Pública limitam a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na implementação do instituto da transação tributária? E nesse sentido, em que medida a transação é considerada uma renúncia ao crédito tributário e, caso seja, deixa de ser uma ofensa ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos e passa a ser um benefício ao contribuinte e a sociedade? Assim, a partir da leitura crítica e comparada feita por autores como Francisco Nicolau Domingos, bem como da análise da atual lei 13.988/2020 e as portarias elaboradas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional para a sua aplicação, serão analisados os dados referentes a atual situação da execução fiscal e inadimplência tributária no país. De plano, encontramos um sistema tributário extremamente complexo, que contribui para a alta incidência de litígio entre o Fisco e os contribuintes, que na maioria das vezes resulta em execuções frustradas e um gasto ainda maior ao poder público com aspectos processuais. Nesse sentido, o principal desafio da pesquisa se baseia em analisar os limites impostos pelos princípios da Administração Pública frente ao instituto da transação tributária, principalmente no que tange ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário e o princípio da igualdade e, buscar demonstrar, a partir de dados e estudos comparados, de que maneira a transação tributária pode contribuir para uma maior eficiência do poder público e respeito à capacidade contributiva, de forma mais eficaz que os parcelamentos já existentes na lei brasileira, que contribuem para a inadimplência fiscal.

Palavras-Chave: Transação tributária; Princípios da Administração Pública; Execução Fiscal

SUMÁRIO

1 - INTRODUÇÃO	5
2 - O EXCESSO DE LITIGÂNCIA E O CAMINHO PARA A DESJUDICIALIZAÇÃO	8
3 - DO CABIMENTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	15
4 - DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	21
4.1 - PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	23
4.2 - PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	29
4.3- PRINCÍPIO DA SUPREMACIA E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO	35
5- DOS RESULTADOS ATUAIS DA LEI 13.988/20	40
6- CONCLUSÃO	44

1 INTRODUÇÃO

Nos três últimos anos, notou-se uma série de movimentações, tanto no âmbito legislativo quanto internamente, no âmbito administrativo, no que tange a possibilidade de transacionar os créditos tributários. Tais alterações já eram esperadas pelos setores público e privado, haja vista o interesse de ambas as partes em extinguir as obrigações tributárias gastando menos e de forma menos burocrática. Segundo dados do relatório elaborado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), só no ano de 2019 existia um crédito para a União de R\$2,4 trilhões de reais, divididos em 4,9 milhões de contribuintes devedores (PGFN em números, 2020).

Todavia, quando analisamos esses dados de maneira mais aprofundada, são encontrados diversos obstáculos, tanto para o contribuinte quanto para o Fisco, que facilitam e prorrogam essa inadimplência. Em síntese, o Brasil possui um sistema tributário extremamente complexo, com uma grande quantidade de tributos pagos a entes diferentes. Segundo dados do Jornal Contábil (2019), atualmente existem 93 tributos que devem ser pagos aos Municípios, Estados, DF e a União. Além disso, conforme a pesquisa "Em 24 anos de Constituição: 4,6 milhões de normas criadas" (IBPT, 2012), nos últimos 24 anos da Constituição da República em vigor, haviam sido editadas 290.932 normas tributárias, o equivalente a aproximadamente 1,41 normas tributárias por hora nesse período.

Do outro lado encontra-se a União Federal, que por meio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ingressou, só em 2019, com 3,2 milhões de processos judiciais (PGFN em números, 2020), Ademais, conforme demonstrado pela "Pesquisa de Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal da União" (IPEA, 2017), o tempo médio de duração de um processo de execução movido pelo Fisco Federal é de aproximadamente oito anos, dois meses e nove dias, sendo que apenas três quintos vencem a etapa de citação. Logo, verifica-se ao final que se trata de um sistema de arrecadação extremamente complexo, pouco efetivo, que leva os contribuintes ao erro e onera ainda mais a "máquina pública".

Esses dados não são nada promissores, tendo em vista que a comunidade jurídica caminha, cada dia mais, para o caminho da conciliação, mediação e arbitragem, demonstrando a importância do tema abordado. O Conselho Nacional de Justiça (CNJ) desde a resolução

125/2010 promove a resolução de conflitos por meios alternativos e mais céleres, determinando a criação de núcleos de resolução consensual de conflitos. Posteriormente, o Novo Código de Processo Civil (CPC/2015) também se preocupou em impulsionar a autonomia privada e os métodos alternativos de resolução de conflitos logo nos primeiros artigos:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial. (BRASIL, 2015)

Nesse sentido, Humberto Theodoro Júnior (2016) demonstra a mudança processual e cultural proporcionada pelo novo código, acompanhando as tendências mundiais:

A valorização do papel da mediação e da conciliação dentro da atividade jurisdicional se faz presente de maneira mais expressiva no Novo Código de Processo Civil, que, além de prevê-las como instrumentos de pacificação do litígio, cuida de incluir nos quadros dos órgãos auxiliares da justiça servidores especializados para o desempenho dessa função especial e até mesmo de disciplinar a forma de sua atuação em juízo (arts. 165 a 175) (JUNIOR, 2016, p. 73)

Dentre tantos motivos, a possibilidade da transação tributária foi bem recepcionada em sua maioria, como já dito, tanto pelos contribuintes, quanto pela PGFN, com a elaboração da Medida Provisória 899/2019, convertida em lei 13.988/2020 pelo poder legislativo, com estudos técnicos prevendo uma expectativa de arrecadação de R\$ 1,425 bilhão em 2019, R\$ 6,384 bilhões em 2020 e R\$ 5,914 bilhões em 2021 (PGFN, 2019).

Contudo, o Fisco, ainda quando inserido em uma relação jurídico-tributária, permanece vinculado aos princípios do artigo 37 da CR/88 e demais que decorram do regime jurídico-administrativo. Nesse sentido, podem surgir conflitos entre os princípios da indisponibilidade dos bens públicos, da jurisdição e o princípio da legalidade em contrapartida a capacidade contributiva, eficiência e razoável duração do processo e igualdade.

A partir desses conflitos, o presente trabalho objetivou analisar os limites impostos pelos princípios da Administração Pública, principalmente no que tange a chamada renúncia do crédito tributário pelo Fisco, na aplicabilidade do instituto da transação tributária, em respeito aos direitos dos contribuintes, tornando o sistema mais eficiente para punir aqueles que buscam burlar-lo, mas ter um grau de compreensão sistêmica com aqueles que cometem simples erros diante de tamanha complexidade. A pesquisa também buscou demonstrar a eficácia do instituto

aos cofres públicos, a curto e longo prazo, bem como formas de torná-la mais eficiente e benéfica aos contribuintes do que as já existentes Programas de Recuperação Fiscal.

No que tange a metodologia deste trabalho, foi escolhido, na classificação de Witker (1985) e Gustin (2010), a vertente jurídico- sociológica, tendo como preferência o raciocínio teórico empírico-argumentativo e jurídico-prospectivo, a partir da análise de normas vigentes e as tendências para o instituto da transação. Por fim, a centralidade da pesquisa se ocupa da análise doutrinária teórico-prática acerca dos limites impostos pela própria Administração Pública ao instituto da transação tributária, com o objetivo de incentivar, fortalecer e expandir a aplicação do instituto na prática. Em relação ao espaço temporal objeto de análise, destacam-se principalmente os três últimos anos onde passou a se trabalhar de forma mais efetiva a natureza jurídica da transação tributária, de modo a enfrentar os seus obstáculos, legais e políticos, com o objetivo de aplicá-la na prática, buscando benefícios para a sociedade e conseqüentemente, para o Estado.

No que disciplina às divisões deste trabalho, além da introdução, os capítulos foram organizados de modo a, inicialmente, analisar o histórico de litigiosidade e o excesso de processos judiciais, além da descredibilidade do poder judiciário no país . Em um segundo momento, realizar uma leitura crítica de conceitos, analisando a natureza jurídica do conceito de transação e o histórico legislativo que resultou na atual lei 13988/2020. Posteriormente, identificar e trabalhar com os princípios norteadores da Administração Pública comuns ao Direito Tributário e aplicáveis ao instituto da transação tributária. Em seguida, analisar os conflitos e limites existentes entre esses princípios e a transação tributária. Por fim, analisar de que forma a Administração Pública, por meio da PGFN está lidando com a aplicação da lei 13.988/2020, bem como quais as medidas estão sendo adotadas para a sua melhor implementação e resultados mais eficientes e, finalmente, selecionar e buscar as melhores estratégias que beneficiem os cofres públicos, respeitem os direitos dos contribuintes e ainda assim, estejam abarcadas pela Legalidade e pelos princípios democráticos.

2 O EXCESSO DE LITIGÂNCIA E O CAMINHO PARA A DESJUDICIALIZAÇÃO

O excesso de litigiosidade é um problema global, que vem sendo debatido em diversos países, na tentativa de encontrar soluções que reduzam as demandas e os gastos com a justiça.

No relatório "Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective", realizado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) em 2013, a duração média total de um processo nos seus países membros, até o fim da execução, era de 786 dias. A título de exemplo, o tempo médio de Portugal era de 635 dias, da Espanha era de 778 dias e na França o tempo médio era de 950 dias.

No Brasil, o excesso de judicialização no Brasil também é um tema recorrente e amplamente tratado, não somente na área tributária, mas em diversas áreas do direito brasileiro. Segundo dados do Justiça em números (CNJ, 2020), o Brasil encerrou o ano de 2019 com 77,1 milhões de processos em tramitação, incluindo os suspensos e sobrestados e desse número, 39% dos casos pendentes e 70% das execuções pendentes tramitam nas varas federais de execução fiscal. Apesar desse acervo estar diminuindo a cada ano, desde 2017, devido a alta resolução dos conflitos e parcelamentos realizados, o número de novos casos também está aumentando, mais precisamente 6,8% de 2018 para 2019. O mesmo relatório demonstrou que o tempo médio de solução das execuções fiscais no país é de 8 anos:

A execução fiscal continua se apresentando como responsável por grande parte do acervo e da morosidade da justiça. O tempo médio de uma execução judicial ou de um título executivo extrajudicial que não contenha a execução fiscal é de 3 anos e 3 meses. Na execução fiscal, o tempo é de 8 anos. (CNJ, 2020)

Nota-se, nesse tempo, que mesmo os países que têm números muito melhores que o Brasil também buscam formas de otimizar o judiciário e diminuir a litigiosidade, podendo ser referência para o Estado brasileiro. Segundo um estudo realizado por Jens Matthias Arnold e Robert Grundke (2021) chamado "Raising productivity through structural reform in Brazil", acerca do aumento da produtividade judicial, no qual eles comparam os dados judiciais de diversos países no mundo, incluindo o Brasil, eles elencam como principais fatores da morosidade no judiciário:

International evidence suggests that common factors for slow case resolution include the structure of trial procedures and procedural formalism (Djankov et al., 2003[69]), an inefficient allocation of resources across courts (Palumbo et al., 2013[60]), and weak incentives for judges (Miceli and Coşgel, 1994[70]). OECD analysis has also identified

additional factors favouring judicial efficiency, including the use of specialised commercial courts, which is underexploited in Brazil, and systems of court governance that assign greater managerial responsibilities to the chief judge (Palumbo et al., 2013[60]). In addition, the systematic use of information and communication technologies (ICT) for actively managing and controlling case-flow can improve internal procedures and resource allocation (Palumbo et al., 2013[60]). (ARNOLD, GRUNDKE, 2021)¹

Segundo os autores, existem aspectos comuns que contribuem para o excesso de litigiosidade e a morosidade processual, como o formalismo processual, a alocação indevida de recursos nos Tribunais, incluindo a não valorização da produtividade dos julgadores, com ausência de incentivos. A OCDE também identificou, segundo os autores, fatores como a ausência de governança² dos Tribunais e a falta de uso de tecnologias para otimizar o fluxo de casos.

Os autores buscam demonstrar a importância da busca da redução da litigiosidade e maior solução de conflitos associando seus reflexos na economia, visto que os índices prejudicam a concorrência nacional e internacional e são um óbice para as empresas que querem iniciar ou aumentar seus negócios no país. Para tanto, o estudo recomenda ao Brasil, como uma forma de inclusive contribuir para o avanço da economia pós Covid-19, a simplificação do sistema tributário com a unificação de tributos e isenção de barreiras tarifárias, bem como a melhora da eficiência do judiciário, com governança, a garantia do alinhamento das decisões judiciais com as decisões de precedência dos tribunais superiores, a redução das demandas pela simplificação de leis trabalhistas, fiscais e de insolvência, a desburocratização e utilização de métodos extrajudiciais de resolução de conflitos, o que já vem sendo feito, além de uma atenção maior no número crescente de advogados no país (ARNOLD, GRUNDKE, 2021).

¹ "A evidência internacional sugere os fatores comuns para a resolução lenta de casos, que incluem a estrutura dos procedimentos de julgamento e formalismo processual (Djankov et al., 2003 [69]), uma alocação ineficiente de recursos entre os tribunais (Palumbo et al., 2013 [60]), e incentivos fracos para juízes (Miceli e Coşgel, 1994 [70]). A análise da OCDE também identificou fatores adicionais que favorecem a eficiência judicial, incluindo o uso de tribunais comerciais especializados, que são extremamente explorados no Brasil, e sistemas de governança de tribunais que atribuem maiores responsabilidades gerenciais ao juiz principal (Palumbo et al., 2013 [60]). Além disso, o uso sistemático de tecnologias de informação e comunicação (TIC) para gerenciar e controlar ativamente o fluxo de casos pode melhorar os procedimentos internos e a alocação de recursos (Palumbo et al., 2013 [60])." **Tradução nossa.** (ARNOLD, GRUNDKE, 2021)

² Para efeitos desse referencial será compreendida como um conjunto de práticas de gestão que permita às organizações da Justiça Federal melhorar sua capacidade transformar suas políticas públicas em ação concreta, com melhores serviços para a sociedade. (CJF, 2015)

Assim, merece atenção dois pontos levantados pelos autores: a qualidade e simplificação das leis, que além de tratar o problema em sua origem, evitando o litígio, contribui para a desburocratização e crescimento das empresas no país; e os métodos alternativos de resolução de conflitos, que ajudam a solucionar os litígios que ainda surgem de forma mais célere, conjunto apontado por muitos autores como a solução para a redução da litigiosidade. Em relação a elaboração e interpretação da legislação, já é de conhecimento que as normas tributárias podem estimular, a partir do seu caráter extrafiscal, determinados comportamentos dos contribuintes e, a partir de uma interpretação teleológica, com a finalidade arrecadatória, é possível uma "interpretação econômica" dessas normas. Nesse sentido, dispõe Misabel Derzi(2010):

O que é importante observar é que a interpretação “impropriamente chamada de econômica”, que tem prestígio na jurisprudência dos tribunais, objetiva a apreensão teleológica da norma tributária, sustentando-se por meio do princípio da igualdade. Pretende que situações economicamente idênticas submetam-se a idêntico tratamento tributário, repelindo as simulações e fraudes jurídicas. Objetiva apenas que, por meio de um excessivo apelo à forma civilística, se permita a violação do princípio da igualdade. Mesmo assim, não pode perder seus limites, porque perdê-los seria o arbítrio e a insegurança. A rigor, quando assentada nessas premissas, não se afasta, de modo algum, da interpretação jurídica existente nos demais ramos jurídicos. (DERZI, 2010, p. 1137)

Nesse sentido, cabe ressaltar que apesar de comumente serem tratadas de forma conjunta, o Direito Tributário e a Economia guardam autonomia metodológica, sendo no Direito um sistema operacionalmente fechado, que não é afetado por interferências externas, como aspectos econômicos e sociais, em decorrência da segurança jurídica, previsibilidade e igualdade formal enquanto a Economia possui um sistema binário próprio (JORGE, 2016). Ocorre que apesar de operacionalmente fechado, o Direito deve ser cognitivamente aberto, ou seja, que se adapta às mudanças da sociedade, a partir da análise de dados sociais e econômicos:

Os critérios de índole econômica são cabíveis na busca da identificação e compreensão dos fatos, e em especial de eventual simulação, mas não como critério de definição das consequências jurídicas. Estas últimas devem ser definidas sempre por critérios também jurídicos, sob pena de desvirtuamento do sistema – o qual, na lição de Niklas Luhmann, deve ser sempre operacionalmente fechado, ainda que aberto ao meio sob o aspecto cognitivo(JORGE, 2016, p. 131)

Nesse sentido, a análise de aspectos sociais e econômicos deve ser utilizada como um meio para a elaboração de normas mais eficazes, que correspondem ao atual contexto social e incorpora os atuais valores, como ocorreu com o Novo Código de Processo Civil, que legislou a

partir de uma nova perspectiva: da autonomia privada e resolução de conflitos por meios alternativos.

Assim, Leonardo Varella Giannetti faz uma análise da obra do economista português Garoupa:

Nuno Garoupa deixa claro que um bom governo da justiça está intimamente relacionado com uma boa qualidade da produção legislativa. Para ele, “podemos ter o melhor governo da justiça, mas sem uma produção legislativa de qualidade não há método que possa resistir” (GAROUPA, 2011, p. 76). Não é possível compatibilizar qualquer reforma nas estruturas do sistema judicial com um legislador frenético e compulsivo (aquele que legisla sobre tudo e sobre todos), ou esquizofrênico (por legislar de forma contraditória) e incompetente (legisla sem revogar, revoga antes de regulamentar).(GAROUPA, 2011, p. 76 apud GIANNETTI, 2017, p. 39)

Para Garoupa, a solução para a redução de litígios não está ligada a elaboração de um grande número de leis para regular o máximo de situações possíveis, mas sim, a elaboração de leis claras e precisas que tentem evitar o surgimento de litígios, possibilitando uma maior liberdade para que empresas possam atuar e até mesmo solucionar seus próprios conflitos, sem levar demandas ao judiciário.

Em sequência às ideias de Garoupa, Giannetti também identifica como uma das causas pela deficiência legislativa existente no Brasil, o fato das normas tributárias se originarem e serem editadas no Poder Executivo, sem participação da população. Além disso, o autor reitera que o grande número de leis que são elaboradas pelo poder legislativo podem confundir os contribuintes e profissionais e levar a diversas demandas repetitivas, provocando ajuizamentos em massa e morosidade do judiciário:

Ou seja, a culpa pelo enorme número de leis em matéria tributária (fenômeno da inflação normativa) e pela má qualidade das leis brasileiras em matéria fiscal é devida, em grande parte, também ao Executivo. Sem esquecer nos inúmeros decretos, instruções, portarias, atos normativos editados pelas chefias dos órgãos executivos que configuram importante fonte no direito tributário brasileiro (art. 96 do CTN). Não há dúvida que esse modo de agir é um grande incentivo à litigiosidade. (GIANNETTI, 2017, p. 39)

Apesar da pertinente colocação trazida pelos autores, é cediço que normas podem em regra apresentar interpretações distintas, conforme interesse de cada parte, não sendo possível extinguir completamente o grande número de litígios apenas com alteração e redução legislativa. Contudo, é perceptível notar o grande número de legislações que versam sobre a tributação no país, não só após a constituição de 1988, mas desde a promulgação da primeira Constituição. Segundo o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário "Quantidade de

Normas Editadas no Brasil: 28 Anos da Constituição Federal De 1988", foram criadas 31.221 normas tributárias federais, 110.610 estaduais e 221.948 municipais no período de 1988 a 2017. O Código Tributário Nacional elaborado durante a ditadura militar, em 1966, sofreu diversas alterações em seu texto até hoje. A título de exemplo, o imposto sobre propriedades rurais teve sua competência alterada mais de três vezes na história do país, hoje sendo, via de regra, de competência da União que repassa a arrecadação aos municípios. Sabemos que as leis tributárias não podem ficar estagnadas no tempo, devendo ser alteradas conforme mudanças significativas da sociedade. Contudo, o contribuinte não pode ficar vulnerável a diversas alterações legislativas utilizadas como manobra política pelos governos, como políticas fiscais. Ademais, a falta de acesso ao conhecimento da legislação, devido a principalmente dois fatores: grande número de legislações esparsas e dificuldade nos termos técnicos acabam levando contribuintes e até mesmo profissionais da área ao erro, o que leva ao aumento da litigiosidade e ao surgimento de grandes teses, que percorrem o judiciário por mais de 20 anos.

Outro ponto que merece destaque, conforme mencionado, são os métodos alternativos extrajudiciais. Pelo histórico de crescimento das demandas judiciais e alto número de demandas simples que oneram o judiciário, foi surgindo ao longo dos anos uma necessidade de regulamentar novas formas de resolução de conflitos, mais céleres e por vezes, mais eficientes.

Apesar do Código Tributário Nacional prever, no seu artigo 171, a possibilidade dos sujeitos da obrigação tributária transacionarem desde 1966, a primeira possibilidade de transação foi prevista em 1951 com a Lei n. 1.341, mas ainda não havia nenhuma legislação que dispunha acerca dos aspectos procedimentais. Nesse sentido, em 2002, o Código Civil trouxe um capítulo para dispor acerca da transação como um contrato bilateral de vontade, na qual as partes, em comum acordo, fazem concessões com o objetivo de colocar fim ao litígio, trazendo diversas regras gerais entre os artigos 840 a 850, que estabelecem desde a capacidade para dispor dos bens patrimoniais mediante concessões mútuas até a nulidade do acordo de vontades. Contudo, o artigo 841 limitou a transação, ao estabelecer que apenas direitos patrimoniais de caráter privado poderiam ser objeto de transação, excluindo assim a possibilidade de transacionar créditos tributários. Apesar disso, já existiam algumas legislações em nível estadual e municipal, que regulamentavam a possibilidade de transacionar créditos tributários, como o decreto nº 41.417/00 e o artigo 217 da lei 6763/75, regulamentada no estado de Minas Gerais:

Art. 217 - O Poder Executivo poderá realizar transação, conceder moratória, parcelamento de débito fiscal e ampliação de prazo de recolhimento de tributo, observadas, relativamente ao ICMS, as condições gerais definidas em convênio.

(*Caput* com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 13.435, de 30/12/1999.)

Art. 218 - A transação será celebrada nos casos definidos em decreto, observadas as condições estabelecidas no art. 171 da Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e observará o seguinte:

(...)

IV - dependerá de parecer fundamentado, aprovado por resolução conjunta do Secretário de Estado de Fazenda e do Advogado-Geral do Estado, que será publicada no órgão oficial de imprensa dos Poderes do Estado; (Inciso com redação dada pelo art. 1º da Lei nº 15.425, de 30/12/2004.)

(...)

(Artigo com redação dada pelo art. 29 da Lei nº 14.699, de 6/8/2003.) (BRASIL, 1975)

Assim, nota-se que existia a possibilidade de transação em débitos originados do ICMS. Contudo com algumas burocracias como a necessidade de parecer fundamentado, conforme inciso IV do artigo, incluído em 2004. Além disso, a lei não estabelece nenhuma condição para a transação, ficando a critério do Poder Executivo, trazendo insegurança jurídica e vulnerabilidade para o contribuinte, principalmente na discricionariedade no que tange ao conceito indeterminado referente a fundada dúvida quanto ao êxito da ação³. No estado de Pernambuco, por sua vez, o instituto era previsto na lei complementar 105/07:

Art. 2º As transações judiciais e extrajudiciais em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas, serão firmadas pelo Procurador Geral do Estado, fundamentado em parecer, após ouvido o dirigente do órgão ou entidade estadual relacionado com a demanda, observados o interesse público, a conveniência administrativa e a vantagem financeira. (BRASIL, 2007)

Além das exigências como o parecer fundamentado expedido pelo Procurador Geral Estado, a mesma lei também coloca como condição para a transação a necessidade de decisão

³ Existem distintas concepções acerca da discricionariedade dos atos administrativos, principalmente no que tange aos conceitos indeterminados. Para Eros Grau, não há que se falar em conceitos jurídicos indeterminados, uma vez que os conceitos não são indeterminados mas sim os seus termos (palavras que representam esses conceitos. Nesse sentido, para Eros Grau (1995, apud Neto,): "a discricionariedade é exercida por meio de juízos de oportunidade, ao passo que as noções –impropriamente denominadas de conceitos jurídicos indeterminados –implicam juízos de legalidade" (2016). Assim, não se pode dizer que a atividade interpretativa ocorre quando cria e quando aplica a lei, não sendo possível uma única solução para cada caso concreto. Por este motivo, os atos discricionários não poderiam sofrer controle judicial, salvo em caso de desvio de poder. Por outro lado, Celso Antônio Bandeira de Mello (2010) possui entendimento divergente, no sentido de que a indeterminação é intrínseca ao conceito, e não apenas ao termo utilizado e a discricionariedade está ligada à vinculação, limitando-a à razoabilidade. Nesse sentido, os seus conceitos jurídicos indeterminados não são necessariamente discricionários, mas sim possibilitam diversas interpretações. Para Florivaldo Dutra de Araújo (2006), a discricionariedade é o oposto da vinculação, ou seja, o ato deve ser motivado, mas o juízo de discricionariedade não. Nesse sentido, os conceitos indeterminados precisam ser motivados para demonstrar a discricionariedade. Apesar das diversas concepções, entende-se que a discricionariedade é delimitada pelo interesse público, devendo estar em conformidade com a legislação e seus limites legais, bem como aos princípios constitucionais.

com trânsito em julgado pelos tribunais superiores que seja desfavorável ao contribuinte, o que torna a lei ineficaz para o contribuinte que já possui uma decisão a seu favor e estaria disposto a realizar um acordo de reciprocidade para receber o valor mais rápido. Assim, apesar da existência da possibilidade da transação, as mesmas não eram, via de regra, usualmente utilizadas.

Apenas em 2009 foi proposto o projeto de lei complementar 469/2009⁴ que previa dentre outras alterações no CTN, a transação tributária em nível nacional, incluindo sua modalidade na forma preventiva. Ocorre que o projeto prevê uma série de alterações no CTN, de modo que mais uma vez a transação tributária foi tratada de forma geral, não sendo delimitado aspectos relevantes como as matérias que poderiam ser transacionadas e até mesmo como seria celebrado o termo de transação. Além disso, algumas críticas foram feitas, como a possibilidade de redução do montante devido apenas no correspondente aos juros e multa, prejudicando o contribuinte de boa-fé que quer pagar o débito mas não possui condições e o fato desta modalidade de transação por adesão se assemelhar a parcelamentos já existentes e não solucionar os seus problemas. O projeto de lei encontra-se em tramitação até a presente data, na Comissão de Finanças e Tributação desde 2011.

Nesse período, foi publicado o Código de Processo Civil de 2015, formulado para impulsionar a resolução de conflitos por meio de métodos alternativos, como a conciliação, arbitragem e a transação, preponderando a autonomia privada. Conforme dispõe Camila Campos Vergueiro(2020):

Em nossa opinião, a regulamentação da transação tributária toma como suporte os seguintes três pilares da estrutura do CPC/2015:

(1) A efetividade;

⁴ O projeto de lei propõe uma série de alterações no Código Tributário Nacional, além da edição de uma lei ordinária para dispor acerca da transação tributária, tratando mais um vez o instituto de forma genérica:

"2.As alterações ora propostas são indispensáveis à modernização da Administração Fiscal de forma a tornar a sua atuação mais transparente, célere e eficiente. Fazem parte de um conjunto mais amplo de modificações consistente na edição de duas leis ordinárias: uma referente à transação tributária e a outra, à execução fiscal administrativa.

4.A primeira, Lei Geral de Transação, tem o intuito precípuo de reduzir o nível de litigiosidade na aplicação da legislação tributária e permitir uma maior eficiência no processo de arrecadação dos tributos.

6.O Anteprojeto, em obediência ao artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, modificará o CTN no tocante à interrupção da prescrição e à suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Ademais, aperfeiçoará a redação do artigo 171 a fim de possibilitar a adoção de um modelo mais amplo de transação tributária, inclusive com a atuação preventiva da Administração.

Art. 171. A lei, geral ou específica, pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que importe em composição de conflito ou de litígio, visando a extinção de crédito tributário.Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso, podendo prever hipóteses de delegação." (NR)"Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante." (NR) (CONGRESSO NACIONAL. Projeto de lei PLP 469/2009)"

- (2) A cooperação entre os sujeitos do processo;
- (3) A pretensão de desjudicialização de conflitos (VERGUEIRO, 2020)

Assim, o Código de Processo Civil de 2015 foi o contexto necessário para uma posterior regulamentação da Transação Tributária em nível nacional, visto que além de incentivar os métodos de resolução de conflitos, também possibilitou os procedimentos para a sua aplicação. Com isso, foi possível o surgimento da lei 13.988/2020, proposta em 2019, objeto de conversão da Medida Provisória 899/2019, sendo aprovada sem vetos em abril de 2020. A lei, já regulamentada pela portaria 9917/2020 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, atualmente prevê a possibilidade de transação de créditos através de oito modalidades diferentes: Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse); Transação do Contencioso Tributário “PLR-Empregados - PLR-Diretores”; Por proposta individual do contribuinte; Por proposta individual do contribuinte em recuperação judicial; Extraordinária; Excepcional; Excepcional para débitos rurais e fundiários; Dívida ativa de pequeno de valor e Por proposta individual da PGFN."(PGFN,2021)

Contudo, na visão de Garoupa (2011), os métodos alternativos de resolução de conflitos não solucionarão os problemas do judiciário e reduzir a litigiosidade por si só, devendo ser aplicados em conjunto com outras características já mencionadas, qual seja, uma legislação eficaz, uma organização e governança efetiva de Tribunais, o uso de tecnologia para aumentar a eficiência, uma forma mais efetiva de remuneração de servidores e magistrados, dentre outros, que podem contribuir, em conjunto, para um judiciário mais efetivo, para retomar a confiança da população na sua competência e para uma consequente redução dos litígios através de uma mudança cultural.

Apesar da importância na separação dos conceitos econômicos e jurídicos, conclui-se que atualmente a morosidade e a baixa eficiência do judiciário no que se refere às demandas fiscais não atendem ao poder público e a demanda da população. Nesse sentido, a Medida Provisória que regulamentou a transação foi um passo importante para a promoção de uma relação mais saudável entre o Fisco e o contribuinte, com o intuito de promover a ideia central do interesse comum em receber os créditos tributários conforme a possibilidade de pagamento do contribuinte que refletirão em benefícios para toda a coletividade. Ao mesmo tempo, poderá a longo prazo contribuir com a redução de litígios na área tributária, pois parte do preceito de uma

legislação eficaz em conjunto com métodos alternativos e efetivos de resolução de conflitos, além do interesse de ambas as partes na solução, como será estudada no próximo capítulo.

3 DO CABIMENTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme exposto no último capítulo, a transação tributária só foi possível graças a diversas mudanças legislativas e culturais, que promoveram a autonomia privada e a resolução de conflitos por meios alternativos. Assim, o instituto inicialmente utilizado pelo âmbito privado foi desenvolvido para se adequar ao âmbito do setor público e seus princípios, mantendo a necessidade de concessões recíprocas, com o fim último de resolução de litígios pré-existentes, conforme entendimento majoritário da doutrina.

No que se refere a extinção do crédito tributário, para autores como Sacha Calmon Navarro Coelho (1993), "a transação é fato que pode resultar em remissão ou pagamento", ou seja, a transação coloca fim apenas ao litígio, facilitando os meios para que o sujeito quite o crédito tributário. O nosso código Tributário Nacional aborda a transação em dois momentos:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

III - a transação;

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. (BRASIL, 1966)

Em conformidade com o CTN, Hugo de Brito Machado (2013) alega que a transação diz respeito à extinção do crédito apenas na concessão feita pela Administração e, em relação ao valor remanescente pago em condições facilitadas, a extinção do crédito se dará com a quitação do parcelamento. Independente do entendimento adotado, o código prevê a possibilidade de realização da transação como forma de extinção do litígio, sendo o crédito extinto de forma imediata ou diferida.

Apesar da transação já ser autorizada por lei desde 1966, era pouquíssimo utilizada até então pelos estados e municípios. Conforme estudo realizado pelas advogadas Andréa Mascitto, Tathiane Piscitelli e Cristina Mari Funagoshi publicado no JOTA (2018), apenas 22,22% dos estados e 38,30% dos municípios com mais de 500 mil habitantes possuíam uma legislação tratando acerca da transação em matéria tributária. Isso ocorria principalmente devido a ausência

de legislação eficaz, barreiras semânticas, ausência de um aspecto cultural de solução de conflitos por meios alternativos, o que levavam a judicialização em massa ou a concessão de benefícios fiscais, como anistia, isenções, remissões ou parcelamentos como o Refis, amplamente utilizado.

Nesse sentido, a transação se diferencia desses benefícios fiscais e parcelamentos como o Refis em diversos aspectos, como inicialmente, a necessidade de concessão recíproca entre as partes, o que não ocorre quando apenas a Administração concede um benefício fiscal. Ademais, em relação aos Refis existentes, a transação é restrita aos débitos inscritos na dívida ativa, mas traz um tratamento mais personalizado ao contribuinte, onde os descontos serão de acordo com as condições de pagamento do contribuinte, com regras fixadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional em editais, sem a necessidade de edição de lei.

Cabe ressaltar que o sistema de conceder parcelamentos constantes não deu certo, pois diversos contribuintes passaram a se utilizar de tal mecanismo como forma de burlar ou postergar o cumprimento das obrigações tributárias, visto que se tornou algo praticamente garantido aos inadimplentes todos os anos, que poderão buscar formas mais brandas de quitar suas dívidas e extinguir a punibilidade, sem nenhuma consequência que os diferencie dos bons pagadores.

Assim, a lei 13.988/2020 instituída pela medida provisória 899/2019 prevê três tipos possíveis de transação, quais sejam:

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor. (BRASIL, 2020)

Convém lembrar, antes de adentrar a norma a respeito, que a lei, segundo Ana Paula Sabetzki Boeing (2020), é inspirada no instituto americano "Offer in Compromise", que permite que os contribuintes em débito com os Estados Unidos da América ofereçam uma proposta de transação para quitar os débitos tributários pagando menos, conforme sua condição financeira em três situações:

a) quando não tiver bens e renda suficientes para o pagamento da totalidade da dívida, caso em que a proposta deve estar baseada no que a Receita (*Internal Revenue Service*) considera que é a sua real capacidade de pagamento (*doubt as to collectibility*); b)

quando tiver dívida legítima acerca da existência do débito ou do respectivo montante, que pode decorrer, por exemplo, de possível erro na interpretação da lei ou na análise dos fatos (*doubt as to liability*)⁶⁴; c) por razões de equidade ou de política pública, relacionadas a circunstâncias excepcionais (*effective tax administration*) (BOEING, 2020)

Conforme informações encontradas no site oficial do programa, para aderir, basta que o contribuinte envie a proposta com um pagamento inicial de 20% do valor da proposta, sendo o restante do pagamento feito em até cinco parcelas, chamado de "Lump Sum Cash", ou um pagamento inicial no limite da capacidade financeira, sendo o restante pago em parcelas mensais até a quitação do valor total, chamado de "Periodic Payment"(IRS,2021). Ocorre que o programa também não é muito utilizado, conforme informações do IRS Mind, que em 2018, dos 19 milhões de devedores, apenas 24 mil utilizaram-se do benefício:

When a taxpayer cannot pay their tax bill (now or in the future) with their assets and future monthly income, they may qualify for the IRS' Offer in Compromise program. The offer in compromise for "doubt as to collectibility" allows taxpayers who are not projected to be able to pay the IRS before the IRS' collection statute expires to settle their tax bill for less than the full amount. This program gets a lot of hype in the press and media, but it is rarely used. In fact, in 2018, for over 19 million taxpayers who owe the IRS \$511 billion in back taxes, only 24,000 were able to "settle" their tax debt. (IRS MIND, 2019)⁵

Isso ocorre principalmente devido ao grande número de ofertas que são negadas para manter uma administração fiscal eficaz. Segundo dados do IRS, no mesmo ano, houveram 59.127 ofertas, sendo deferidas apenas 23.929 o que corresponde a aproximadamente 40% do total (IRS MIND, 2019). Ainda assim, as situações que permitem a transação no direito americano são muito semelhantes às modalidades previstas no direito brasileiro, como serão abordadas à frente, com exceção da transação de dívidas de pequeno valor, uma inovação da lei 13.988/20.

A primeira modalidade prevista pela lei 13.988/20 é a transação na cobrança por dívida ativa, que pode ser realizada por meio de adesão, nas condições pré-estabelecidas pela PGFN, Procuradoria-Geral Federal ou pela Procuradoria-Geral da União, a depender da natureza do crédito, que pode ser tributário ou não tributário, no limite de 15 milhões de reais, e também

⁵ Quando um contribuinte não pode pagar sua fatura fiscal (agora ou no futuro) com seus ativos e renda mensal futura, ele pode se qualificar para o programa de oferta de compromisso do IRS. A oferta de compromisso por "dívida quanto à possibilidade de recebimento" permite que os contribuintes que não podem pagar o IRS antes que o estatuto de cobrança do IRS expire possam liquidar sua fatura de impostos por menos do que o valor total. Este programa é muito divulgado na imprensa e na mídia, mas raramente é usado. Na verdade, em 2018, para mais de 19 milhões de contribuintes que devem ao IRS US \$ 511 bilhões em impostos atrasados, apenas 24.000 foram capazes de "liquidar" sua dívida fiscal. Tradução nossa. (IRS MIND, 2019)

pode ocorrer a proposta individual, por meio de proposta realizada pelo próprio contribuinte, igual ocorre nos Estados Unidos, quando resta claro que a parte não possui condições financeiras para arcar com o débito tributário. Dentre os benefícios dessa modalidade, podem ser oferecidos, cumulativamente ou não:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros de mora e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade fazendária, nos termos do inciso V do **caput** do art. 14 desta Lei;

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.
(BRASIL,2020)

Logo, a lei deixou claro que todos os créditos podem ser transacionados, desde que inscritos na dívida ativa, e o desconto só pode ocorrer nos créditos considerados de difícil recuperação e incidir sobre multas, juros de mora e encargos. Em relação a recuperabilidade do crédito, com exceção das empresas em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência, que sempre serão considerados irrecuperáveis, a PGFN, via de regra, utiliza o critério do pagamento ordinário, ou seja, se a pessoa física ou jurídica consegue efetuar o pagamento em cinco anos, então o crédito é recuperável, e essa verificação é feita a partir da seguinte análise:

A situação econômica do sujeito passivo, segundo a Portaria n. 9.917/2020, será mensurada a partir da verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais prestadas pelo devedor ou por terceiros à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou aos demais órgãos da Administração Pública (artigo 19).
(BOEING, 2020)

Ou seja, deve-se aclarar que serão analisadas todas as movimentações do contribuinte, bem como seu patrimônio para verificar a condição de recuperabilidade do crédito. Destaca-se ainda que a transação pode estar restrita a aspectos processuais, sem alterar o direito material, quando tratar apenas da alteração ou concessão de garantias e constrições, conforme estabelece o artigo 11, III da lei 13988/20.

Em relação a segunda modalidade de transação, referente aos casos de contencioso judicial ou administrativo tributário, a mesma foi regulamentada pela Portaria nº 247/2020, sendo cabível apenas por meio de adesão aos editais publicados pelo Ministério da Economia. Como requisito, faz-se necessário a relevante e disseminada controvérsia jurídica restrita a

segmento econômico ou produtivo que ultrapassem os interesses subjetivos da causa, limitados pela Portaria nas seguintes situações:

§1º A controvérsia será considerada disseminada quando se constata a existência de:

- I - demandas judiciais envolvendo partes e advogados distintos, em tramitação no âmbito de, pelo menos, três Tribunais Regionais Federais;
- II - mais de cinquenta processos, judiciais ou administrativos, referentes a sujeitos passivos distintos;
- III - incidente de resolução de demandas repetitivas cuja admissibilidade tenha sido reconhecida pelo Tribunal processante; ou
- IV - demandas judiciais ou administrativas que envolvam parcela significativa dos contribuintes integrantes de determinado setor econômico ou produtivo.

§2º A relevância de uma controvérsia estará suficientemente demonstrada quando houver:

- I - impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais, considerando a totalidade dos processos judiciais e administrativos pendentes conhecidos;
- II - decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a Câmara Superior do CARF; ou
- III - sentenças ou acórdãos divergentes no âmbito do contencioso judicial. (BRASIL, 2020)

Além disso, o crédito deve estar inscrito na dívida ativa, haver uma ação judicial, embargos à execução ou processo administrativo em curso e a transação deve findar a discussão litigiosa. Nota-se uma semelhança com a segunda possibilidade de transação no direito americano, visto que a existência de controvérsia jurídica coloca em questão o direito da Fazenda, decorrente da complexidade da legislação ou da própria forma de atuação do Fisco, visto que exige decisões controversas entre tribunais ou órgãos administrativos.

Por fim, a lei 13.988/20 inovou ao possibilitar a transação de créditos tributários de pequeno valor, que não ultrapassem 60 salários mínimos e para sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, uma vez que um processo judicial é extremamente caro para o Estado, não compensando a execução desses pequenos valores. Conforme relatório do CNJ em números (2020), em 2019 o custo do serviço da justiça foi de aproximadamente R\$479,16 por habitante, considerando uma população de 211 milhões, sendo que só a Justiça Federal teve um gasto de 12.136.304.726 reais e considerando as custas arrecadadas, 42% foram recolhidas pela Justiça Federal, sendo que a maior parte dos processos não atingem os resultados pretendidos, de modo que a transação de pequeno valor pode trazer uma boa relação entre o Fisco e as pequenas empresas. Assim como as outras modalidades de transação, esta também exige a existência de inscrição em dívida ativa, ação judicial ou processo administrativo em trâmite, e os benefícios também são os mesmos, quais sejam, descontos no crédito, dilação do prazo e oferecimento de garantias e constrições.

Assim, nota-se que a lei 13.988/20 poderá ser um passo para a redução da litigiosidade e até mesmo da inadimplência. Contudo, a lei restringiu em diversos momentos tanto o objeto de transação, quanto os sujeitos e condições, devido principalmente aos princípios constitucionais da Legalidade, Igualdade e Indisponibilidade do Interesse Público. Cabe ressaltar que por muito tempo a transação foi objeto de discussão justamente pela natureza de direito público do crédito tributário, de forma que a Administração não pode dispor daquele valor, muito menos criar condições que favoreçam a inadimplência ou crie condições especiais que impulsione o devedor contumaz, em decorrência do Princípio da Indisponibilidade do Interesse Público. Assim, a existência de barreiras por muito tempo foram um empecilho para a transação tributária e mesmo nos entes em que já havia regulamentação, a mesma era extremamente limitada e pouco utilizada, por receio dos princípios norteadores do Direito Público. Por isso, a discricionariedade do Administrador deve estar em conformidade com os princípios da legalidade, igualdade e da indisponibilidade do crédito tributário, que serão analisados a seguir.

4. DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Conforme exposto na esteira do tópico anterior, a necessidade da transação tributária surgiu a partir de uma demanda do sistema e da própria sociedade, como um meio de satisfazer o interesse público, além de contribuir com o contribuinte de boa-fé.⁶ Dessa forma, surge a

⁶ José Joaquim Gomes Canotilho(2003) defende que o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança são basilares na constituição do Estado Democrático de Direito. Dessa forma, deve existir uma mútua cooperação entre o Fisco e o contribuinte, pautada pelos princípios constitucionais, de modo que o contribuinte tenha a segurança para realizar seus fatos jurídicos tendo a previsibilidade das obrigações tributárias, não tendo nenhuma surpresa que prejudique suas expectativas futuras. Ao mesmo tempo, o Estado possui uma legítima expectativa de arrecadação anual, que quando não atendida reflete diretamente na efetividade da prestação de serviços públicos. Nesse sentido, tanto o STF quanto o STJ já se posicionaram em relação a importância da boa-fé do contribuinte na concessão e pagamento de parcelamentos fiscais:

Como cediço, a ratio essendi do parcelamento fiscal consiste em: (i) proporcionar aos contribuintes inadimplentes forma menos onerosa de quitação dos débitos tributários, para que passem a gozar de regularidade fiscal e dos benefícios daí advindos; e (ii) viabilizar ao Fisco a arrecadação de créditos tributários de difícil e incerto resgate, mediante renúncia parcial ao total do débito e a fixação de prestações mensais contínuas. Destarte, a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) **acrescida da boa-fé do contribuinte** que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais(...). **Deveras, o princípio da confiança decorre da cláusula geral de boa-fé objetiva, dever geral de lealdade e confiança recíproca entre as partes, sendo certo que o ordenamento jurídico prevê, implicitamente, deveres de conduta a serem obrigatoriamente observados por ambas as partes da relação obrigacional, os quais se traduzem na ordem genérica de cooperação, proteção e informação mútuos, tutelando-se a dignidade do**

possibilidade da transação tributária, um direito do contribuinte previsto em lei e que busca respeitar a capacidade contributiva de cada contribuinte. Apesar de presente no Código Tributário Nacional de 1966 e regulado por algumas leis estaduais e municipais, não era muito utilizado devido a ausência de uma cultura de solução de conflitos e colaboração entre o fisco e os contribuintes, além da ausência de garantias fundamentais e limitações ao poder de tributar, inerentes ao Estado Democrático de Direito e ao federalismo, que foram assegurados principalmente com a Constituição Cidadã de 1988, a partir das cláusulas pétreas.

Desta forma, a CR/88 proporcionou um terreno muito mais propício às diversas mudanças que ocorreram, como a promulgação do Código Civil, do Código de Processo Civil e da lei 13.988/20, resultado da maior autonomia privada, da necessidade de redução de litígios e a maior efetividade dos serviços públicos. Nesse sentido, Valter Lobato (2012) ressalta a importância do Estado Democrático de Direito para valores como justiça material, liberdade e igualdade: "Preserva-se o passado, mas a expectativa futura deve ser amoldada não somente com o status quo, mas adequada ao ambiente de transformação para que sejam atingidos os direitos e garantias sociais e individuais." (LOBATO,2012). Assim, conforme será demonstrado nos próximos tópicos, a sociedade está em constante mudança e progresso, de forma que o meio jurídico deve caminhar e se adaptar aos novos cenários para garantir o princípio maior da justiça e todas as suas derivações.

devedor e o crédito do titular ativo, sem prejuízo da solidariedade que deve existir entre ambos. (REsp 1.143.216/RS, relator ministro Luiz Fux, publicado no DJe de 24/03/2010)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. PARCELAMENTO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS DA RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA. [...] II - **Esta Corte adota posicionamento segundo o qual devem ser observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade no âmbito dos parcelamentos tributários, a fim de se evitarem práticas contrárias à própria teleologia da norma instituidora do benefício fiscal, mormente se verificada a boa-fé do contribuinte e a ausência de prejuízo ao erário.** (AgInt no REsp 1.650.052/RS, rel. ministra Regina Helena Costa, PRIMEIRA TURMA, julgado em 2/5/2017, DJe 11/5/2017).

A boa fé é, por um lado, imprescindível para se evitar comportamentos de evasão fiscal, de modo que o contribuinte nunca pague o valor devido para esperar melhores condições através de um parcelamento, além de certa forma, favorecer aquele contribuinte que busca cooperar com o Estado e cumprir com suas obrigações tributárias. *Data venia*, a colaboração entre o Fisco e o contribuinte deve ser algo natural e presumido, de forma que a instituição de algum benefício fiscal não pode ser criado já esperando uma evasão ou descumprimento por qualquer uma das partes.

Dentre os editais publicados até o momento, com possibilidade de transação, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional não instituiu como requisito a boa-fé do contribuinte, mas apenas a capacidade de pagamento. Dessa forma, os descontos sobre o crédito tributário são concedidos progressivamente conforme a capacidade contributiva do indivíduo.

A Constituição Federal impõe limites ao sistema tributário nacional como um todo, bem como a todo o Direito Público, a partir dos princípios constitucionais, instituídos principalmente no artigo 37 da CR/88: "Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:(...) "(BRASIL,1998). Humberto Ávila (2014) define os princípios como: "normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade" e têm como objetivo primordial a garantia do interesse comum e proteção dos indivíduos do poder Estatal tendo em vista que a CR/88 foi promulgada após um longo período autoritário.

Assim, a doutrina vem buscando formas de se garantir os direitos fundamentais dos contribuintes, além de tornar mais efetiva a atuação do fisco, a partir da aplicação de critérios hermenêuticos e processos mais transparentes, como o instituto da transação. Contudo, muitos ainda encontram limitações à sua aplicação, devido principalmente aos princípios constitucionais da legalidade, igualdade e indisponibilidade do crédito tributário como será vista a seguir, para consecução do objetivo deste capítulo.

4.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O marco histórico para o princípio da legalidade foi a elaboração da Magna Charta na Inglaterra, na qual limitou a atuação de João Sem Terra, principalmente no que tange a alta carga de impostos cobrados pelo Rei, ainda que elaborado em latim e inacessível para os próprios ingleses naquele tempo(VIEIRA, 1999). No Brasil, o princípio da legalidade surgiu inicialmente como uma forma de auxiliar o Estado na sua organização. Conforme se observa, no período colonial, o princípio já determinava que a tributação deveria ser anualmente aprovada pelo Senado da Câmara e, posteriormente, com a independência do Brasil, pelas Assembléias Legislativas. Com a instauração da República, determinou-se que os impostos apenas poderiam ser cobrados mediante autorização legal. Conforme Aduz Sacha Calmon(2019), apesar do texto fazer referência apenas aos impostos, parte da doutrina considerava sua aplicação às demais espécies tributárias. A Constituição de 1934 abordou o princípio da legalidade e da anterioridade para todos os tributos no capítulo da Organização Federal. Durante o Estado Novo (1937) e o período do regime militar (1964-1985) o instituto não teve aplicação, em decorrência do

autoritarismo que permitia a expedição de decretos-lei e a instituição e aumento dos tributos sem nenhuma previsão legal. A Constituição de 1946 foi a responsável por abordar o princípio da legalidade como um direito do cidadão e não como um instrumento de organização do Estado e, conseqüentemente, a CR/88 define, além do princípio da legalidade como cláusula pétrea, também como uma garantia do contribuinte:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988)

O Código Tributário Nacional, com força de lei complementar, também determina a legalidade das obrigações tributárias, em especial nos artigos 96 e 97:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL, 1966)

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado Segundo(2018) define o princípio como:

Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Consagrada no art. 5, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. (SEGUNDO, 2018, pg.21)

Para o autor, o princípio da legalidade rege todos os procedimentos pré-processuais, como o ato de lançamento, até os atos processuais em si, administrativos ou judiciais, servindo como um controle interno dos atos da Administração Pública. Nesse sentido, a legalidade possui estrutura de regra devido a sua importância, uma vez que traz para o ordenamento jurídico valores fundamentais que devem ser seguidos por todos e, a partir da positivação desses valores,

outros valores surgem para garantir a sua aplicação, como a segurança jurídica, o devido processo legal, a anterioridade, dentre outros. Conforme expõe o autor, a partir da arguta posição de Humberto Ávila (2005):

Humberto Ávila doutrina que, a rigor, do dispositivo constitucional que veicula a "legalidade tributária" podem ser extraídos um princípio, uma regra e um postulado, a depender das circunstâncias. Ao determinar ao aplicador que dê primazia às normas contidas na lei, diante de contradição com normas veiculadas em decreto, a legalidade apresenta-se como postulado. Alguns ideais, por sua vez, são estabelecidos pela legalidade (formalidade, previsibilidade, calculabilidade, mensurabilidade, representatividade, liberdade), e evidentemente não o são de modo absoluto: trata-se da legalidade princípio. Finalmente, ao exigir a edição de lei para a criação de tributo e impor a invalidade como sanção para o não atendimento dessa exigência (v. g., tributo criado por decreto é inválido), a legalidade mostra-se como regra. (SEGUNDO, 2018, pg.21)

Para Humberto Ávila (2005, pg.287), o princípio da legalidade promove a "formalidade, previsibilidade, calculabilidade, mensurabilidade, representatividade, livre iniciativa e liberdade". Assim, é possível verificar a aplicação do princípio da legalidade na realização de atos da Administração, que só pode realizar atos autorizados e em conformidade com a lei e, conseqüentemente, o contribuinte apenas será obrigado a cumprir determinado ato mediante lei, anterior ao fato, e com direito ao devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

O princípio é de suma importância para garantir a segurança jurídica e confiança nos três poderes. Nas palavras de Sacha Calmon (2020): "Onde houver Estado de Direito haverá respeito ao princípio da reserva de lei em matéria tributária. Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão." Outrossim, o ordenamento jurídico brasileiro exige a legalidade formal, conforme demonstra Shoueri e Mosquera (2020), de modo que a lei precisa expor não somente o fato gerador, mas suas conseqüências jurídicas, de modo que, ao realizar qualquer ato/negócio jurídico, o contribuinte já saiba previamente suas obrigações tributárias.

Destarte, o princípio da legalidade contribui para o fechamento do sistema, evitando interpretações diversas da jurídica, como a de cunho econômico, já abordada neste trabalho. Ademais, o princípio da legalidade também deve ser respeitado pela Administração Pública na tomada de decisões, aplicando a lei em seu sentido material, uma vez que, como já visto, os atos discricionários apenas podem ocorrer quando autorizados por lei e dentro dos seus limites estabelecidos.

Diante disso, é possível notar que o Princípio da Legalidade se tornou, no Estado Democrático de Direito, um instrumento importante para se garantir a segurança jurídica dos contribuintes, que não podem ser surpreendidos, com a instituição e majoração de tributos, além de atos ilegais das autoridades fiscais. Deve-se garantir ainda a aplicação do princípio na elaboração das leis, feita pelos representantes do povo, tornando mais próxima a relação entre o Estado e o contribuinte. Ainda que o pagamento do tributo seja de natureza compulsória, conforme dispõe o artigo 3º do CTN, o contribuinte não é obrigado a pagar senão em virtude de lei, e quando as leis são elaboradas por representantes escolhidos pelo povo e buscando atender as necessidades destes, o processo de tributação se torna mais democrático e próximo às necessidades da população.

Nesse sentido, uma parcela da doutrina entende que o instituto da transação não seria cabível como uma das formas de extinção do crédito tributário devido a necessidade de lei para a instituição e majoração da maioria dos tributos. Assim, apenas a lei poderia extinguir o crédito tributário, e não um acordo de concessões mútuas realizado entre o Fisco e o contribuinte.

Ocorre que o princípio da legalidade, ainda no que se trata a aplicação do Direito Tributário, em decorrência da segurança jurídica do contribuinte, não afasta a discricionariedade e muito menos o instituto da transação. Isso porque, como exposto, a lei 13.988/20 trouxe de forma limitada todas as modalidades e condições e condicionou a atuação do fisco a editais publicados pela Procuradoria Geral da República e pelo Ministério da Economia. Logo, o agente público está limitado à aplicação da lei sempre que ocorrer o fato gerador e, quando couber, poderá nos limites legais, transacionar. Nesse sentido, Phelippe Oliveira (2015), a partir da análise da doutrina de Onofre Alves Batista Júnior:

“embora o princípio da legalidade encontre aplicação em relação a todas as atuações administrativas, sejam elas unilaterais (atos administrativos) ou consensuais (contratuais), nessas últimas haveria uma maior discricionariedade do administrador. Quer dizer, a Administração gozaria de uma maior margem de valoração de suas condutas quando se estiver diante da celebração de acordos. Porém, essa liberdade deve estar pautada por parâmetros e diretrizes a serem necessariamente observados pela Administração. É justamente em razão da existência dessa margem valorativa outorgada ao administrador nas relações consensuais da Administração com o particular que se admite a transação pela Administração Pública, sem que com isso venha a se falar em violação ao princípio da legalidade per se, desde que, evidentemente, respeitados outros limites e princípios de Direito Público (OLIVEIRA, 2015,pg.91)

O mesmo processo ocorre na concessão de outros benefícios fiscais, que decorrem de leis, como a anistia ou até mesmo os REFIS, amplamente utilizados, na qual o agente representante da Administração está vinculado ao procedimento determinado em lei, bem como suas condições. Assim, analisa-se se o contribuinte está contemplado nas condições legais, quais sejam, as previstas no artigo 2º da lei 13.988/20 e em consonância a essa, os sujeitos contemplados pelos editais publicados e seus respectivos prazos, a partir dos limites estabelecidos para negociação, poderá celebrar a transação.

Para a doutrina clássica, representada por autores como Alberto Xavier (1978), o princípio da estrita legalidade não permite o emprego de cláusulas gerais, devendo haver um alto grau de determinação conceitual:

O princípio da determinação converte, pois, o tipo tributário num tipo rigorosamente fechado: e tipo fechado não só no sentido que lhe atribui Oliveira Ascensão, de tipo que exclui outros elementos juridicamente relevantes que lhe sejam exteriores, [...], mas também no sentido que lhe atribuem Larenz e Roxin, de tipo que oferece elevado grau de determinação conceitual, ou de fixação do conteúdo. (XAVIER, 1978, pg. 94)

Para o autor, o princípio exige que a legislação tributária seja suficiente para que os contribuintes possam prever as obrigações tributárias, com segurança, antes de praticar qualquer fato gerador, garantindo o direito à liberdade e propriedade. Assim, nota-se que para Xavier, o princípio da legalidade, ainda que restrito, não restringe a utilização de atos discricionários e muito menos do instituto da transação. Contudo, considera que a legislação tributária deve ser o mais determinável possível, de forma que a transação apenas seria cabível de forma excepcional, quando a situação em concreto transcende a lei e a mesma permite e fundamenta a sua utilização (DERZI, JÚNIOR, LOBATO, 2020, no prelo).

Parte da doutrina ainda considera que o acordo de transação não extingue o crédito tributário, mas sim a remissão dos valores perdoados e o pagamento do valor remanescente, nas condições avençadas. Isso porque a finalidade primordial do instituto da transação é justamente a concessão mútua de interesses com o objetivo de solucionar, de forma efetiva e célere, os conflitos entre as partes e no caso da transação tributária, entre o contribuinte e o Fisco. Caso o acordo não seja cumprido nas condições avençadas, o crédito pendente de pagamento ainda será devido, de forma que apenas o pagamento ou algum outro fator, como a prescrição, poderá extinguir.

Cabe salientar, conforme aduz Phelippe Oliveira (2015), que antes da elaboração da medida provisória 588/2019, convertida na lei 13.988/2020, autores como Onofre Alves Batista Júnior defendiam que o artigo 171 do Código Tributário Nacional já previa a elaboração de uma lei geral para autorizar a discricionariedade dos agentes públicos na realização da transação. Ocorre que, o princípio da legalidade estrita, da reserva absoluta ou da legalidade tributária, independente da nomenclatura adotada, não permite a elaboração de conceitos amplos e genéricos, e sequer o surgimento de obrigações a não ser em virtude de lei, que coloquem em risco a segurança jurídica, a liberdade e a propriedade dos contribuintes:

Em matéria tributária, a obrigação sempre há de se originar de lei. Enquanto outros ramos do Direito, seja este público ou privado, podem utilizar-se de outras fontes a solução dos conflitos, 'como por exemplo: os usos e costumes, as decisões judiciais, os acordos particulares e a doutrina. No Direito Tributário somente a lei pode ser fonte e causa da obrigação tributária. É a aplicação do antigo brocardo jurídico: obligatio nascitur ex lege. (SANTOS, 2004, pg.15)

Isso pois o princípio visa garantir aos contribuintes a justiça tributária, uma vez que os representantes do povo devem instituir os tributos de forma precisa e que atenda as necessidades da população, instituindo obrigações para os indivíduos e limitações ao poder do Estado (CALMON, 1998, apud SANTOS, 2004, pg.15).

Logo, apesar de não haver exigência de quorum para a criação de uma lei específica que instituisse a transação tributária em âmbito federal, a mesma ainda deveria prever conceitos, condições e limitações para a atuação dos agentes públicos, de modo a garantir o mínimo de segurança e previsibilidade aos contribuintes que utilizariam do instituto, ficando a discricionariedade para transigir permitida no que exceder a legislação:

É que, conforme adverte Osvaldo Othon de Pontes Saraiva Filho, se assim o fizer, ter-se-á uma delegação legislativa inconstitucional na medida em que se estaria infirmando a atribuição precípua do Poder Legislativo de estabelecer tributos. De qualquer forma, admitindo-se que uma lei genérica possa outorgar poderes para que o administrador celebre transação em matéria tributária, respeitando-se os limites, circunstanciais e as condições nela estabelecidas, é de ver que caberá ao administrador, caso a caso, fundamentar sua decisão e transacionar. (OLIVEIRA, 2015, pag.139)

Assim, conclui-se que não há que se falar em violação ao princípio da legalidade pela transação tributária, visto que a lei 13.988/20 trouxe as hipóteses de cabimento, limitações,

aspectos formais da transação, como a exigência de editais⁷, dentre outros fatores que, por um lado, dificultam a utilização da transação mas, por outro lado, garantem que o princípio da legalidade seja respeitado. Ademais, é possível acessar os parcelamentos individuais realizados com outros contribuintes através do portal SISPAR da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, o que permite o controle de legalidade dos atos dos agentes públicos através da publicidade.

4.2 PRINCÍPIOS DA IGUALDADE E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A Igualdade vem sendo estudada desde a antiguidade, por Aristóteles e Platão, a partir de uma desigualdade natural, que separavam homens fracos dos homens fortes, governados dos governantes, sendo que o bom governo seria a chamada Politéia, pois além de possuir um comprometimento com toda a coletividade, e não somente um grupo específico, a Politéia ainda distribuía poderes e responsabilidades conforme as habilidades e energia de cada um, havendo uma efetiva contraprestação a sociedade como um todo (DUNN, 2016, p 74/75). Atualmente, o princípio da igualdade é aplicado em todos os poderes, em âmbito nacional e internacional, sendo um símbolo democrático mundial.

⁷ A portaria nº 9917, de 14 de abril de 2020 dispõe acerca de quais informações os editais devem contemplar, de forma a garantir a segurança jurídica e legalidade:

Art. 27. A proposta de transação por adesão será realizada mediante publicação de edital pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º O edital deverá conter:

I - o prazo para adesão à proposta;

II - os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS à transação por adesão;

III - os critérios impeditivos à transação por adesão, quando for o caso;

IV - as modalidades de transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, podendo estipular modalidades distintas para débitos relativos às contribuições sociais de que tratam a alínea "a" do inciso I e o inciso II do caput do art. 195 da Constituição Federal;

V - os compromissos e obrigações adicionais a serem exigidos dos devedores;

VI - a descrição do procedimento para adesão à proposta formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

VII - a descrição dos procedimentos para apresentação de pedido de revisão em relação à capacidade de pagamento do sujeito passivo e às situações impeditivas à transação;

VIII - a relação de devedores com inscrições elegíveis à transação nas modalidades que especificar;

IX - as hipóteses de rescisão do acordo e a descrição do procedimento para apresentação de impugnação. (BRASIL, 2020)

Neste amplo contexto, o princípio da igualdade é um referencial para todos os demais princípios desde a Constituição de 1946⁸, que previu como o primeiro no rol elencado nos direitos individuais, como um ato simbólico. Atualmente, o princípio encontra-se como cláusula pétrea, bem como no rol de garantias do contribuinte no Texto constitucional:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (...)

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; (BRASIL,1988)

O conceito do princípio da igualdade é por muitos considerado subjetivo, não sendo possível uma delimitação. Contudo, Misabel Abreu Derzi (1990) expõe dois principais marcos para a conceituação do princípio:

O primeiro deles delimita o ponto a partir do qual se inicia o poder tributário e que deve estar sempre acima da renda mínima, indispensável à subsistência. Delimita, pois, onde se inicia a capacidade contributiva.

O segundo circunscreve a esfera da capacidade contributiva do sujeito passivo. Extrema o texto máximo o ponto além do qual, por excesso, o tributo torna-se confiscatório. O direito de propriedade encontra-se no limite da área de capacidade contributiva. (DERZI, 1982, p 530 apud COELHO 1998,p.294)

A partir dessa sistemática, existem critérios que auxiliam na redução da desigualdade tanto no âmbito legal, quanto no mundo fático, econômico-material, como a progressividade tributária e a tributação dos desiguais na medida de sua desigualdade, através do princípio da capacidade contributiva; a proibição da arbitrariedade tributária pelo Fisco e a concessão de benefícios fiscais para contribuintes sem previsão legal, através dos princípios da legalidade e segurança jurídica (Derzi, 1990). Aprofundando no tema, há autores como Marcos Aurélio Pereira Valadão (2000), que delimitam o princípio no seu sentido positivo, quando o Fisco é proibido tributar mais um contribuinte do que outro pelo mesmo fato gerador e negativo quando o fisco é proibido de conceder anistia a um contribuinte mas cobrar de outro no mesmo contexto fático. Para Sacha Calmon (2019), o limite positivo estabelecido pela igualdade diz respeito à tributação conforme a

⁸ A Constituição de 1946 trouxe o princípio da igualdade como o primeiro princípio no rol de direitos e garantias individuais como um ato simbólico, sendo o mesmo adotado como referência para todos os demais direitos e garantias: "Art 141 - A Constituição assegura aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade dos direitos concernentes à vida, à liberdade, à segurança individual e à propriedade, nos termos seguintes: § 1º Todos são iguais perante a lei"(BRASIL, 1946). Assim, todos os demais princípios deveriam partir do princípio maior da igualdade.

capacidade contributiva de cada um, enquanto o limite negativo diz respeito à obrigação de tributar de maneira idêntica aqueles na mesma situação fática-econômica.

Por fim, o princípio da igualdade pode ser formal, de forma que a lei deve ser aplicada a todos, sem qualquer restrição, e material, conforme herdado por Aristóteles, de forma que deve se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais no limite da sua desigualdade. Nesse sentido, Rui Barbosa, no discurso "Oração aos moços":

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.

Mas, se a sociedade não pode igualar os que a natureza criou desiguais, cada um, nos limites da sua energia moral, pode reagir sobre as desigualdades nativas, pela educação, atividade e perseverança. Tal a missão do trabalho. (BARBOSA, 1949)

Partindo da premissa de analisar e atender as demandas dos desiguais a partir da sua desigualdade, é possível falar no princípio da capacidade contributiva, que por sua vez, apesar de semelhante, não se confunde ao princípio da igualdade, mas sim possibilita a sua aplicabilidade no mundo material, impedindo que a ideia de isonomia permaneça apenas no mundo teórico. Sacha Calmon (2020) dispõe que:

A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça. Dino Jarach, lapidar, afirmava que a igualdade em tema de tributação mais não era do que a “igualdade em condições iguais de capacidade contributiva (CALMON, 2020, p.116)

Para o autor, a capacidade contributiva diz respeito à "possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay)"(CALMON,2020). O princípio se fez presente nas Constituições de 1924, de 1946⁹ e atualmente encontra-se presente no texto constitucional no artigo 145:

Art 145.A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os

⁹ O princípio da capacidade contributiva esteve presente na Carta Imperial de 1924, conforme traduz o artigo 179, XV: “Ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do Estado na proporção dos seus haveres”(BRASIL, 1924), bem como na Constituição de 1946, conforme exposto no artigo 202: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.”(BRASIL, 1946).

direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Tais princípios foram tratados de forma conjunta neste tópico devido a sua correlação e decorrência do princípio maior da Justiça. Contudo, Hugo de Brito machado (1993) ressalta a importância do princípio da capacidade contributiva, demonstrando que o mesmo não se trata apenas de um instrumento para a aplicação do princípio da igualdade, e sim, devido a sua tamanha importância, foi consagrado no texto constitucional como um fundamento a ser seguido por todos os poderes, tanto por quem elabora as leis, quanto por seus aplicadores:

O princípio da capacidade contributiva (...) não deve ser interpretado como simples forma de manifestação do princípio geral da isonomia. (...) Assim, a existência de um dispositivo constitucional consubstanciando, expressa e especificamente, o princípio da capacidade contributiva, tem, indiscutivelmente, grande relevância na interpretação desse princípio. Embora intimamente a este ligada, a ideia de isonomia é insuficiente para indicar o seu alcance, precisamente porque a isonomia, conforme a posição filosófica do hermeneuta, pode ficar reduzida simplesmente à indicação do caráter hipotético da norma jurídica. E quando assim não seja, quando o hermeneuta admita que na aplicação do princípio da isonomia impõe-se uma postura axiológica, essa postura pode variar, segundo o critério prevalente para o intérprete. Consagrado, como está, em nosso ordenamento jurídico, o princípio em estudo significa uma postura axiológica do legislador constituinte, que se impõe ao legislador ordinário e ao intérprete. Não se há de questionar em torno de outros valores, posto que a Constituição já determinou o critério da capacidade econômica como prevalente (MACHADO, 1993, pg.28)

Parte da doutrina, como Misabel Derzi(1990) e Renato Lopes Becho (2015) abordam o princípio como o limite mínimo para a igualdade, de forma que o Fisco deve respeitar o mínimo existencial do contribuinte no momento de tributar, ao passo que não se torne um sacrifício econômico maior do que o contribuinte pode suportar, ou seja, como caráter confiscatório. O princípio da capacidade contributiva ainda pode ser analisado a partir da tônica subjetiva, na qual será considerada, como o próprio nome traduz, o contribuinte, enquanto a objetiva leva em consideração os bens do contribuinte:

A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (*ability to pay*). É subjetiva quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva. (CALMON, 2020, pg.118)

Para o autor, a Constituição Federal de 1988 adota o aspecto subjetivo do contribuinte para tributar, ou seja, leva em consideração sua capacidade econômica real para fins de tributação, visto que, conforme texto legal, os impostos devem apresentar "caráter pessoal e serão graduados

segundo a capacidade econômica do contribuinte" (BRASIL,1988). Contudo, o tema não é pacificado. Autores como Regina Helena Costa(2017), Renato Lopes Becho (2015), Ferraz (2018) e Roque Antonio Carrazza (2015) entendem que a CR/88 considera os aspectos objetivos para fins de tributação. Nesse sentido:

Isso porque, apesar de concordarmos com Coêlho, no sentido de que a capacidade contributiva deveria ser analisada sob seu aspecto subjetivo, reconhecemos que a Constituição Federal estabelece que a capacidade contributiva será aferida de maneira objetiva, isto é, para fins de se verificar a capacidade contributiva de determinado contribuinte, se verificará o que o contribuinte tem de bens naquele período de apuração do tributo, ou seja, se é proprietário do último carro do ano para fins de apuração do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor, por exemplo. (FERRAZ, 2018, pg. 89)

Neste trabalho consideramos o aspecto objetivo da riqueza como um instrumento para que o Estado consiga cumprir com o princípio da capacidade contributiva na prática. Independente do aspecto adotado, o princípio da capacidade tributária deve ser considerado para fins de elaboração da legislação tributária pelo legislativo e eventualmente o executivo, bem como na sua aplicação, tendo o judiciário o papel de controle para analisar se a lei cumpre com o estabelecido pelo princípio, bem como sua aplicação em casos concretos, quando provocado.

Tendo em vista todos os aspectos expostos acerca dos princípios da igualdade e capacidade contributiva, discute-se a violação desses princípios com a concessão de anistias, imunidades, condições facilitadas de pagamento, transação, dentre outros incentivos, sendo considerados por alguns autores como privilégios inconstitucionais. Cabe salientar, inicialmente, a possibilidade do Estado, a partir da extrafiscalidade e do poder de polícia, adotar medidas autorizadas por lei que destoam dos princípios abordados. Isso pois, a partir da extrafiscalidade, o Estado possui outro objetivo, como a intervenção em outros âmbitos, influenciando políticas econômicas e/ou sociais, podendo proporcionar novos aspectos culturais. Já com a prerrogativa do poder de polícia, o Estado pode limitar a liberdade dos contribuintes com o intuito de prevalecer o bem estar comum sobre o particular (CALMON, 2020). O exemplo mais pujante desta prática e mais abordado pela doutrina está na maior tributação de cigarros e bebidas alcoólicas, independente da renda do contribuinte, com o intuito de diminuir o consumo de tais produtos. Nesse sentido, apesar de, a princípio parecer uma violação direta aos mencionados princípios, a Administração busca induzir determinados comportamentos que serão positivos para toda a coletividade. Isso pois, conforme

exemplo clássico utilizado, reduzindo o consumo de bebidas alcoólicas e cigarros, reduz-se a longo prazo o gasto com saúde pública decorrente das doenças provocadas por esse consumo.

Contudo, cabe ressaltar que a crítica é pertinente quando são utilizados os poderes políticos, institucionais e jurisdicionais para a concessão de benefícios com o intuito de favorecer interesses particulares de determinados grupos. Assim, doutrinadores como José Marcos Domingues (1988,pg.56 apud CALMON, 2019, pg.122), consideram a concessão excessiva de incentivos fiscais uma violação aos princípios da igualdade e capacidade contributiva, mesmo compreendendo sua necessidade em determinadas situações. Nesse diapasão, os princípios constitucionais devem ser invocados para coibir esses privilégios inconstitucionais que não tem por objetivo igualar contribuintes em situações desiguais e sequer induzir comportamentos que serão positivos a longo prazo para toda a coletividade.

Por outro lado, a concessão de benefícios fiscais, seja para impulsionar determinadas regiões ou setores da economia, seja para facilitar as condições de pagamento para determinado grupo de contribuintes, não representa necessariamente uma violação aos princípios da igualdade e capacidade contributiva. Isso porque, ressalvado o mencionado no parágrafo anterior, tais concessões muitas vezes ocorrem justamente para promover a igualdade e capacidade contributiva do contribuinte. A título de exemplo, muitos doutrinadores e contribuintes, mesmo compreendendo todos os problemas que cercam parcelamentos concedidos pelo Refis ao longo dos anos, entendem necessário no atual momento, devido a pandemia do Covid-19. Cabe evidenciar que por vezes os tributos são instituídos ou majorados de forma arbitrária sem levar em consideração a capacidade contributiva reduzida de cada contribuinte, principalmente durante momento de crises econômicas, sendo justo a concessão de benefícios e condições especiais aqueles que não possuem condições para arcar com as obrigações tributárias.

Ao conceder um benefício fiscal para determinada região, pretende-se colocar em igualdade de condições e oportunidades das demais regiões do país. Nesse mesmo sentido, a remissão, anistia, concessão de parcelamentos, transações, dentre outros incentivos buscam analisar a capacidade contributiva de determinados grupos de contribuintes em igual situação e evitar que o encargo tributário se torne extremamente oneroso, a ponto de se tornar confiscatório e impedir o exercício de suas atividades, no caso das pessoas jurídicas ou atender as necessidades pessoais no caso das pessoas físicas. Sacha Calmon (2020) descreve a remissão tributária como:

"ato unilateral do Estado-legislador, por motivos elevados e não por simples favor, o que seria contrário aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva." Logo, por trás de toda concessão de benefícios fiscais devem haver motivos fundamentados, autorizados por lei, que contribuirão para toda a coletividade, e a transação tributária não é diferente. Nesse sentido, expõe Aliomar Baleeiro apud Misabel Derzi (2006) acerca dos benefícios fiscais e o princípio da capacidade contributiva:

na possibilidade de derrogações parciais ou totais ao princípio da capacidade contributiva pelo acolhimento de outros valores constitucionais como critérios de comparação, os quais podem inspirar progressividade, regressividade, isenções e benefícios, na busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso.(BALEEIRO,1998, pg. 530)

Conforme já exposto, a transação tributária é um instituto previsto em lei, com todos os requisitos, condições e limitações pré estabelecidas. Ademais, os editais são publicados pela PGFN e pelo Ministério da Economia, a partir de um estudo de viabilidade, que analisam o contexto econômico e as demandas dos contribuintes. É um direito do contribuinte expor a redução da sua capacidade contributiva e buscar modalidades de pagamento que atendam melhor seu contexto econômico, além de demonstrar sua boa-fé perante o Fisco, quando busca cumprir suas obrigações. Ademais, a transação na modalidade de proposta individual aproxima o contribuinte do Estado fiscal, proporcionando condições personalizadas, dentro dos limites estabelecidos em lei, que analisam justamente a capacidade contributiva atual do contribuinte. Por este motivo, entendemos que a lei 13.988/2020 não viola o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, visto que a transação busca justamente analisar a situação atípica em que aquele contribuinte se encontra, auxiliando no cumprimento das obrigações tributárias de maneira facilitada. Logo, leva em consideração a capacidade contributiva de cada contribuinte e tenta o colocar em igualdade com aqueles contribuintes que estão cumprindo suas obrigações normalmente, sem maiores dificuldades. Por fim, a transação ainda busca beneficiar a longo prazo toda a comunidade, visto que os tributos arrecadados convertem em serviços públicos e caso não haja a possibilidade de condições facilitadas de pagamento, esses valores podem nunca serem recolhidos.

4.3 PRINCÍPIO DA SUPREMACIA E INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO

A obrigação tributária surge, conforme já exposto, a partir de um fato gerador previamente estabelecido em lei, que atribui direitos e deveres ao Estado Fiscal e ao contribuinte de direito. Após a devida formalização, o crédito tributário é constituído junto a todos os encargos assessorios: "Na expressão "crédito tributário" estão o tributo, os juros, a correção monetária e o valor das multas, igualmente corrigíveis. Noutras palavras, o tributo e seus consectários."(CALMON, 2020, p.1.011). Para o autor, a obrigação tributária é a junção do crédito tributário, o contribuinte e o Estado, vinculados e estabelecidos em lei.

Ocorre que todo crédito tributário como instrumento utilizado pelo Estado para valorar a obrigação tributária é de interesse público, ou seja, devem ser revestidos para atender os interesses de todos os jurisdicionados, e não apenas de um órgão ou ente público específico. Logo, pelo princípio republicano, tanto o contribuinte deve cumprir com suas obrigações tributárias com o objetivo de atingir o interesse da sociedade, incluindo o seu, como o Estado deve arrecadar os tributos, vinculados ou não, com o objetivo de satisfazer as necessidades dos administrados previstas na Constituição Federal, tendo em vista o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. Nesse sentido:

[...] se as pessoas políticas receberam a competência tributária da Constituição e se esta brotou da vontade soberana do povo, é evidente que a tributação não pode operar-se exclusiva e precipuamente em benefício do Poder Público ou de uma determinada categoria de pessoas. Seria um contra-senso aceitar-se, de um lado, que o povo outorgou a competência tributária às pessoas políticas e, de outro, que elas podem exercitá-la em qualquer sentido, até mesmo em desfavor desse mesmo povo.[...] a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública(CARRAZZA, 1997, p.62 apud PARISI, 2016, pg. 53)

Dessa forma, os valores arrecadados a título de créditos tributários pertencem a todos os contribuintes, de forma que se tornam indisponíveis para fins de abdicação pelo Estado. Ocorre que a indisponibilidade do crédito tributário decorrente da supremacia do interesse público é utilizado como uma limitação a transação tributária:

O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado, largamente difundido na doutrina administrativista, constrói as bases de contestação ao instituto da transação, por defender indisponibilidade das receitas públicas com obstinação, apegando-se ao caráter vinculado do procedimento arrecadatário (art. 3º do CTN). (FERNANDES, 2015, pg.19)

Para justificar o instituto da transação e mostrar que o mesmo não viola o Princípio da indisponibilidade do interesse público e consequentemente do crédito tributário, cabe entender melhor o conceito do termo "interesse público". A partir da década de 1960, o Direito Administrativo sofreu uma mudança de paradigma, com o federalismo de integração, na qual a competência se tornou comum e concorrente em diversos aspectos. Essa mudança foi primordial, conforme demonstra Celso Antônio Bandeira de Mello (1967), ao introduzir que o direito administrativo possui seu próprio sistema, mas reproduzindo as características do direito público, o que proporcionou a época, mesmo durante um período de autoritarismo, a consagração da supremacia e a indisponibilidade do interesse público.

No que se refere à supremacia do interesse público sobre o privado, Celso Antônio Bandeira de Mello(2012) afirma a importância do interesse da coletividade para o convívio em comunidade, que tem por objetivo garantir a segurança e a manutenção da ordem social. A concessão de prazo em dobro prevista em lei, a inversão do ônus da prova, o exercício do poder de polícia, dentre outros, são alguns dos exemplos da supremacia do poder público prevista em lei. Ademais, o Estado Fiscal estabelece os tributos que são necessários para cobrir as despesas públicas e que devem atender a demanda da sociedade, impondo tais obrigações aos administrados, sendo que tal conduta demonstra a verticalidade dos atos da Administração perante os indivíduos. O princípio da supremacia do interesse público também deve estar presente na relação entre dois entes públicos, como na solução de conflitos internos de interesse, visto que refletem ou deveriam refletir o interesse da coletividade.

De outro modo, o princípio da supremacia do interesse público não se traduz apenas na imperatividade do Estado e limitação do poder público pelos indivíduos, mas também em uma maior participação dos indivíduos no funcionamento do Estado. Tal percepção é característica do Estado Democrático e primordial para romper com a percepção autoritária do poder estatal. Assim, o Estado também deve cumprir com suas obrigações para atender ao interesse público, gerando uma relação de direitos e deveres por ambas as partes, característica própria da obrigação tributária. Autores como Marçal Justen Filho(2005) demonstram que o interesse público vem antes do Estado, sendo este último apenas um meio para concretização do interesse da coletividade. Conforme expõe Parisi(2016), o interesse público abrange:

Na pluralidade de valores a que alude o citado autor, está imersa a garantia dos direitos aos quais os administrados fazem jus, tais como o de liberdade e segurança pública, acesso à saúde, educação, lazer, moradia, transportes, propriedade privada etc.. É dizer, todos esses direitos, dentre outros, representam valores que são de interesse público porquanto concretizam os ideais preconizados pelo ordenamento, de sorte que a garantia de sua efetividade concatenada com o ordenamento jurídico é que torna viável o Estado Democrático de Direito em sua mais pura essência. (PARISI, 2016,pg.56)

Para a autora, os direitos fundamentais como acesso à saúde, educação, moradia, dentre outros. Por outro lado, Mello(2012 apud BORGES, 2017) defende que o interesse público não pode ser tratado de forma completamente independente do interesse particular:

“[...] não é senão uma dimensão dos interesses individuais [...]”, porque “seria inconcebível um interesse do todo que fosse, ao mesmo tempo, contrário ao interesse de cada uma das partes que o compõem”. [...] o interesse público deve ser conceituado como o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”(MELLO ,2012,pg. 60 apud BORGES, 2017, pg.45)

Em síntese, quando tratamos acerca do interesse público, devemos pensar no interesse de todos os administrados que convivem naquela sociedade sob aquela Administração e conseqüentemente, vão sofrer diretamente com suas determinações. Nesse sentido, o interesse público pode ser subdividido em primário e secundário, sendo o primário o interesse público propriamente dito, fundamental ao Estado Democrático de Direito, que reproduz aos interesses dos indivíduos como membros da sociedade e o secundário como sendo o interesse dos entes e pessoas jurídicas de direito público (BARROSO, 2009, pg.71). Como o próprio nome diz, o interesse público secundário, assim como o interesse privado só pode ser invocado quando não contradiz o interesse público primário, sob risco de violação ao princípio republicano. No que se refere a tributação, os valores arrecadados através do crédito tributário são de interesse de toda a coletividade, incluindo os órgãos públicos, visto que precisam arcar com o erário:

Trazendo-se a ideia de interesse público primário e secundário para a tributação e arrecadação, percebe-se que a realização do crédito tributário, isto é, o recebimento das receitas advindas da tributação, coaduna-se tanto com o interesse público primário, na medida que atende ao interesse da coletividade de ter um Governo com recursos financeiros suficientes para o regular desenvolvimento das suas atividades, assim como com o secundário, pois aquele ente tributante individualmente considerado, tem todo o interesse em ter as obrigações tributárias nas quais figura como credor devidamente adimplidas, garantindo-lhe, igualmente, os recursos que custearão suas atividades. (PARISI, 2016, pg. 65)

Dessa forma, por se tratar de um interesse público propriamente dito, o crédito tributário traz consigo a condição de indisponibilidade, visto que não pertence diretamente a um ente ou

entidade pública em específico, e mesmo não sendo vinculado, ainda que indiretamente, deve se reverter a coletividade. Assim dispõe Borges (2017) :

Destaca, inicialmente, que esta retrata o fato de que, haja vista os interesses públicos serem tidos como próprios da coletividade, não podem ser deixados à livre disposição de qualquer um, já que são inapropriáveis. Logo, o órgão administrativo não possui disponibilidade sobre eles, cabendo-lhe tão somente resguardá-los, em consonância com a finalidade predeterminada pela lei. (BORGES,2017, pg. 42)

Assim como o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado representa uma prerrogativa do Estado, que deve representar os interesses da coletividade, o princípio da indisponibilidade vem para resguardar os administrados dos poderes da Administração, sendo um dever a ser cumprido pelo Poder Público. Por este motivo, muitos entendem não ser cabível a transação em matéria tributária uma vez que o Fisco não tem a prerrogativa de dispor sobre o crédito tributário devido aos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do crédito tributário.

Contudo, inicialmente cabe reiterar o conceito de interesse público bem como da supremacia do interesse público. Conforme exposto, o interesse público diz respeito ao bem comum dos administrados, ou seja, o Estado deve cumprir com seus deveres e garantir os interesses da comunidade através da garantia de direitos e da ordem pública, promoção de políticas públicas, dentre outros, sendo o meio para atingir esses objetivos. Ocorre que, assim como a sociedade não é imutável, os interesses também sofrem mudanças ao longo da história, devendo a comunidade política e jurídica se adaptar às mudanças para não cometer injustiças. Ademais, os princípios, via de regra, apresentam definição mais ampla justamente para abranger mais situações e o aplicador possuir amparo legal para adaptar a lei ao caso concreto e aos novos contextos.

Nesse sentido, conforme exposto, 70% das execuções tramitam hoje no Brasil em alguma vara federal, com um aumento de 6,8% ao ano e um tempo médio de 8 anos para extinguir uma execução(CNJ em números, 2020). Conforme um estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça(2012), apenas 33,9% das execuções tinham êxito com o pagamento integral da dívida, enquanto 64,4% das pessoas que aderiram a parcelamentos conseguiam quitar integralmente a dívida. Dos processos que resultam em penhora e leilão, apenas 0,2% resultam em pagamento da dívida. Dessa forma, verificamos um sistema extremamente falho, que está despendendo dinheiro

público, visto que a justiça federal possui gastos para arcar com todo o trabalho realizado, com funcionários, estrutura, dentre outros, além de não estar arrecadando o crédito tributário devido, motivo pelo qual não entendemos a transação tributária como uma violação aos princípios estudados. Dessa forma, os números mencionados expõem que na realidade o atual sistema de execução e cobrança de créditos tributário não está atingindo o interesse público. Conforme expõe Beatriz Ferraz:

Em um rápido exemplo, citamos: para o fisco e para a própria supremacia do interesse público, é melhor receber valores, ainda que menores do que a expectativa de recebimento, a título do pagamento de tributos, ou ajuizar a competente execução fiscal, que perdurará por anos, não atendendo a princípios como o devido processo legal, a eficiência da justiça, entre outros, e poderá, ainda assim, não ter satisfeito o crédito tributário? (FERRAZ, 2016, pg.48)

Ademais, ao tratar acerca da indisponibilidade do crédito tributário, tendo em vista todas as execuções frustradas e os aproximados 27% dos créditos que se perdem em prazos prescricionais (CNJ,2012), o Fisco não tem cumprido com sua obrigação de gerir e resguardar o interesse público. Assim, conforme exposto por Ferraz, pode vir a ser muito mais produtivo e rentável ao Estado negociar dívidas através do instituto da transação, ainda que dispense o pagamento de parte de um valor que poderia vir a nunca receber. Por fim, o instituto pode reduzir gastos com o poder judiciário e promover uma relação mais harmônica entre o fisco e o contribuinte, respeitando os limites e a boa fé de ambas as partes interessadas.

5. DOS RESULTADOS ATUAIS DA LEI 13.988/20

A medida provisória 899 de 2019 tinha por contexto, conforme proposta encaminhada à Câmara dos Deputados, regularizar a situação de 1,9 milhão de contribuintes com dívidas de R\$1,4 trilhão de reais de difícil recuperação, reduzir a quantidade de processos tributários, que somente no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) totalizavam mais de R\$600 bilhões de reais, além de um universo de R\$42 bilhões de reais em processos garantidos por seguro ou fiança (GUEDES, MENDONÇA, 2019). As expectativas com a sua conversão em lei eram de: "R\$ 1,425 bilhão em 2019, R\$ 6,384 bilhões em 2020 e R\$ 5,914 bilhões em 2021, sem prejuízo da economia de recursos decorrentes da solução dos litígios encerrados pela transação"(GUEDES, MENDONÇA, 2019, p. 9).

A conversão na lei 13.988 ocorreu em 14 de abril de 2020 e segundo dados do portal da Procuradora Geral da Fazenda Nacional (2020), em 2020 foram celebradas mais de 268 mil transações que atingiram R\$ 1,7 bilhão de reais ao Caixa da União apenas com os pagamentos iniciais desses acordos celebrados e foram responsáveis por regularizar mais de 819 mil inscrições em dívida ativa. De abril a novembro de 2020, dentre as negociações realizadas, mais de 80% foram realizadas por meio de transação, sendo divididas em transação individual que corresponderam a 6%; transação excepcional para empresas do simples nacional que totalizaram 7%; transação excepcional de débitos previdenciários que corresponderam a 24%; transação excepcional de demais débitos que totalizaram 37% e transações de demais débitos que representaram 10% dos acordos celebrados. Em relação aos dados de 2021, foram divulgados que as transações excepcionais não previdenciárias movimentaram R\$31 bilhões de reais e a previdenciária R\$19 bilhões de reais, incluindo as empresas do Simples Nacional (PGFN, 2021). Segundo João Grognet (2021), Coordenador Geral de Estratégias de Recuperação de Créditos da PGFN, o valor total negociado por meio de acordos de transação ultrapassam R\$85 bilhões e já superou o último Refis realizado, que negociou R\$82,6 bilhões de reais. Apesar dos valores previstos na proposta da lei se tratarem apenas de uma expectativa, que até o momento não foi atendida, cabe ressaltar que a pandemia afetou a capacidade de pagamento e celebração de acordos, fato esse notório inclusive a União, que instituiu a "transação da pandemia", conforme edital de nº 1.696/21.

É notório que as negociações realizadas a partir da transação são muito recentes, de forma que ainda não há muitos dados, como a taxa de descumprimento desses acordos realizados, os efeitos econômicos a longo prazo, bem como se já houve a redução do número de demandas judiciais. Além disso, era de se esperar uma adesão reduzida, em um primeiro momento, por se tratar de um instituto novo, com uma legislação inédita que trouxe dificuldade de compreensão e uma insegurança aos contribuintes. Contudo, convém destacar alguns pontos importantes analisados por profissionais da área tributária até o momento.

Inicialmente, cabe salientar a dificuldade prática de acesso aos dados do contribuinte e as opções de negociações que se dão através do portal Regularize ou pelo portal Ecac. Isso pois os advogados e consultores, para terem acesso, precisam de acesso a esses portais por meio do certificado digital do cliente ou através de uma outorga de procuração pelo sistema, o que gera

uma burocracia, além das falhas no sistema. Além disso, percebe-se uma notória influência na negociação sem a orientação de um profissional, visto que ao entrar no portal do Regularize, é possível observar chamados informando e induzindo a realização de parcelamentos e transações sem advogado ou outro profissional. Ora, é cediço que nunca foi necessário a contratação de um profissional para a celebração de um Refis, parcelamentos extraordinários e agora com a transação. Contudo, os contribuintes podem cair na falácia de que estão economizando ao não contratar um profissional qualificado e realizar uma negociação sem uma orientação específica que pode não ser a melhor solução e levar a inadimplência futura. Por isso, com o objetivo de facilitar ainda mais o acesso a oportunidades de negociação, deve ser criado um meio facilitado para que os profissionais de confiança do contribuinte, seja a contabilidade, o jurídico ou uma assessoria especializada tenham acesso a todas as informações necessárias, concentradas em um único lugar, bem como as oportunidades de negociação existentes, para que assim, o contribuinte tenha a melhor orientação para si, caso busque o auxílio de um profissional.

Adentrando no texto legal em si, Luís Inácio Adams (2020) faz uma crítica pertinente em relação a não permissão de utilização da compensação de forma mais ampla no Direito Tributário. Segundo o ex-procurador da Fazenda Nacional, a previsão legal de formas de compensação iria contribuir para que mais pessoas aderissem aos editais de transação, além do que a possibilidade mais ampla de compensação contribuiria com os cofres públicos, visto que reduziria os passivos tributários além de evitar transações financeiras que geram gastos desnecessários. Daniel Telles de Menezes (2020), Procurador da Fazenda Nacional, completa, abordando a possibilidade da dação em pagamento por bens imóveis e elenca outros pontos que também poderiam contribuir com uma maior adesão:

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 (MENEZES, 2020, p. 18)

Os prazos e descontos não tão favoráveis foram apontados, desde a publicação do primeiro edital publicado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, como ponto de

discussão. Antes da Lei 13.988/20, era possível encontrar Refis com prazos de 15 anos para pagamento, enquanto a transação prevê, em média, aproximadamente 80 meses para pessoas jurídicas e 100 a 142 meses para pessoas físicas ou microempresas, de modo que muitos contribuintes ainda aguardam um próximo Refis. Ocorre que, um dos objetivos da transação tributária é justamente mudar esse aspecto cultural existente no Brasil, com parcelamentos tão extensos, que em muitos casos não são quitados e trazer uma nova forma de regularização perante o fisco, de forma mais efetiva, e que não contribua para o chamado "devedor contumaz", que inclusive foi vedado de utilizar da lei 13.988/20. Assim, apesar de existir uma resistência nesse aspecto, a longo prazo, parcelamentos mais curtos serão a opção mais comum para os contribuintes em geral.

Contudo, em relação ao devedor contumaz, tal ponto merece atenção. A lei vedou em seu artigo 5, III, da lei 13.988/20, a celebração de transação com devedor contumaz, sendo definido por lei específica. Contudo, até o momento, o projeto de lei que define e pune o devedor contumaz ainda não foi aprovado, de modo que os administradores têm que se utilizar da discricionariedade. O devedor contumaz é um ponto muito sensível, na qual deve-se tomar cuidado para não confundi-lo com aquele contribuinte que está enfrentando dificuldades em arcar com suas obrigações tributárias. Assim, existem alguns critérios adotados pela PGFN e pela RFB não previstos em lei, que analisam, em conjunto, o histórico de débitos e o crescimento ou diminuição do patrimônio do contribuinte, além da existência de fraude ou sonegação. Dessa forma, a definição do devedor contumaz trará maior segurança tanto aos membros da Administração Pública quanto para os próprios contribuintes, que poderão se defender com amparo legal em caso de serem injustamente considerados devedores contumazes.

Por fim, Menezes(2020) ainda critica a ausência de previsão das concessões que o contribuinte deve fazer, o que viola o princípio da legalidade e segurança jurídica, de forma que a transação pode acabar se tornando um benefício fiscal e não um acordo de concessões recíprocas. Isso pois, para o autor, a mera renúncia ao processo contencioso e aceitação dos termos da transação não se tratam de concessão, mas meros requisitos para a celebração da transação, de forma que tais informações poderiam ser incrementadas até mesmo nos editais, podendo alterar conforme o contexto econômico atual.

Assim, percebe-se que tais aspectos apenas visam melhorar a aplicabilidade da lei 13.988/20 e as possibilidades de transação, mas não impedir a sua utilização. Isso pois não há que se falar em violação aos princípios constitucionais, mas apenas na sua reafirmação, de maneira a garantir a maior proteção aos contribuintes.

6. CONCLUSÃO

Os tributos são fundamentais para o funcionamento do Estado, de forma que garantem que todos os serviços públicos sejam garantidos e mantidos. Ainda que haja uma promoção da autonomia privada nos últimos anos, o Estado ainda deve garantir a subsistência daqueles que dependem e promover uma boa relação com o setor privado, que pode e muito contribuir com o poder público.

Conforme observado inicialmente neste trabalho, a forma de arrecadação de tributos no Brasil está muito deficitária, de modo que existe uma carga tributária considerável de um lado, e por outro, um grande saldo de débitos tributários, inúmeros processos administrativos e judiciais sem solução, que muitas vezes sequer conseguem ultrapassar a fase da citação. Foi exposto como outros países do mundo já lidaram com o grande número de processos com a promoção de métodos alternativos de resolução de conflitos, a incorporação de uma governança mais efetiva nos Tribunais e uma promoção de uma cultura menos litigiosa, o que já vem trazendo resultados gradativamente.

Assim, o Brasil, com o marco legal da publicação do Código de Processo Civil de 2015, promoveu a autonomia privada e os métodos de resolução de conflitos. Foi possível e preciso pensar, de forma concreta, em soluções mais efetivas para tentar reduzir o contencioso tributário, como a transação tributária. Desde 2009 já era estudado a implantação do instituto em âmbito federal, mas apenas em 2019 foi possível a elaboração de um projeto específico, convertido na lei 13.988/20.

A lei traz grandes avanços, principalmente em aspectos culturais. É possível vislumbrar a promoção de uma boa relação entre o Fisco e o contribuinte, principalmente na modalidade individual, na qual ambas as partes buscam as melhores soluções para reduzir o crédito tributário,

para atender as necessidades do contribuinte e facilitar as condições de pagamento. Além disso, a transação contribui com os que estão em situação financeira muito afetada, principalmente aqueles que agora, durante a pandemia, possam arcar com suas obrigações tributárias na medida da sua capacidade financeira. Nota-se que a lei também busca promover uma cultura diferente da originada em parcelamentos como o Refis, Paex, Paes, Pert, dentre outros, uma vez que não induz, ao menos inicialmente, o "devedor contumaz".

Contudo, conforme abordado, a transação tributária continua sendo um assunto polêmico para doutrinadores, juristas, e profissionais da Administração Pública, principalmente no que tange a limitação dos princípios constitucionais que visam proteger o direito do contribuinte e limitar o poder do Estado. O presente trabalho buscou demonstrar, a partir de uma análise crítica, que os princípios constitucionais não impedem a utilização da transação em matéria de Direito Público e o Estado Democrático de Direito e de que forma as garantias constitucionais foram fundamentais para a criação, desenvolvimento e utilização da transação em matéria tributária. Tocante ao exposto, os princípios da legalidade, isonomia e indisponibilidade do interesse público não impedem, na visão deste trabalho, a utilização da transação, uma vez que a mesma busca o melhor aproveitamento dos bens públicos, de forma a atender a capacidade de pagamento de cada contribuinte, conforme previsto e garantido por lei.

Foi possível observar que a transação tributária busca garantir da melhor forma o crédito tributário em prol do interesse primário do Estado, induzindo os contribuintes a regularizarem sua situação perante o fisco e conseqüentemente, satisfazendo da melhor forma o interesse dos indivíduos que vivem naquela comunidade. Assim, o instituto apenas reafirma o que expressamente garante os princípios constitucionais, além de buscar reduzir custos com processos judiciais e administrativos infrutíferos e por fim, buscar contribuir com a redução da litigiosidade e a saudável relação entre o Fisco e o contribuinte.

Conclui-se, portanto, sustentando-se a necessidade de algumas modificações e melhorias na aplicação da transação, por meio da lei 13.988/20, conforme constatadas no último tópico, a lei continua sendo um passo importante no direito brasileiro e principalmente na relação entre o Fisco e o contribuinte, podendo trazer resultados positivos ao longo dos anos.

REFERÊNCIAS:

ÁVILA, Humberto. **Legalidade tributária multidimensional**. In: FERRAZ, Roberto (coord.). Princípios e limites da tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 287.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 15. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 102. In: Guimarães, B. A. F. . (2021). A BOA-FÉ OBJETIVA NO DIREITO TRIBUTÁRIO E OS DEVERES ANEXOS NA RELAÇÃO OBRIGACIONAL TRIBUTÁRIA. *RDT Atual*, (47), 102–121. Recuperado de <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1164>.

ARNOLD, Jens Matthias , GRUNDKE, Robert. **Raising productivity through structural reform in Brazil**. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/84e6fbeb-en.pdf?expires=1628387781&id=id&accname=guest&checksum=EE5AEF4D72EB96E550CA3802B2B51AF7>. Acesso em 22 de fevereiro de 2021.

BRASIL. Lei 13.988/20. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm. Acesso em 27 de julho de 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. PORTARIA ME Nº 247, DE 16 DE JUNHO DE 2020. <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=110356>. Acesso em 23 de maio de 2021.

BRASIL. PGFN. PORTARIA 9917/20. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=108608&visao=anotado>. Acesso em 21 de maio de 2021.

BOING, Ana Paula Sabetzki. **Enfim, uma esperança para a transação tributária**: uma breve análise da Lei n. 13.988/2020. Disponível em: http://www.pge.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2020-12/2020_010_enfim_uma_esperanca_para_a_transacao_tributaria_boieng.pdf. Acesso em 15 de maio de 2021.

BARBOSA, Rui. **Oração aos Moços**. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1949. Disponível em: https://www.literaturabrasileira.ufsc.br/_documents/0006-01488.html. Acesso em 15 de maio de 2021.

BORGES, Daniel de Souza. **Supremacia Do Interesse Público E Indisponibilidade Do Interesse Público e Sua Utilização Na Jurisprudência Do Supremo Tribunal Federal E Do Superior Tribunal De Justiça**: Uma Análise Crítica À Luz Do Dever De Motivação Substancial Disponível em:

<https://repositorio.unisc.br/jspui/bitstream/11624/1942/1/Daniel%20de%20Souza%20Borges.pdf>. Acesso em 28 de junho de 2021.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. Disponível em https://www.academia.edu/8032356/Jose_Joaquim_Gomes_Canotilho_Direito_Constitucional. Acesso em 21 de maio de 2021.

CJF. **Manual de Governança da Justiça Federal**. Disponível em: <<https://www.cjf.jus.br/observatorio/arq/ManualGovJF.pdf>>. Acesso em 12 de março de 2021.

CNJ. **Justiça em números 2020**. Disponível em: <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justiça-em-Números-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>>. Acesso em 20 de fevereiro de 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **A obrigação tributária: nascimento e morte**: a transação como forma de extinção do crédito tributário. Revista Jurídica da Procuradoria- Geral da Fazenda Estadual. Belo Horizonte, n. 12, 1993, p. 30 Disponível em <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2020/06/causas-extintivas-do-credito-tributario-e-a-pseudo-taxatividade-do-art-156-do-ctn.pdf>. Acesso em 18 de maio de 2021.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 - Sistema tributário**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 327.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário**. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Segurança Jurídica como fator de concorrência tributária**. In: VELLOSO, C.M.S.; ROSAS, R.; AMARAL, A.C.R.. (Org.). Princípios Constitucionais Fundamentais. São Paulo: LEX, 2005. v. 1, p. 799-816. Disponível em: <<http://49ga9f10blgreaqid23bdv7s.wpengine.netdna-cdn.com/wp-content/uploads/2010/12/Seguran%C3%A7a-Juridica-como-fator-de-concorrenca-tributaria.pdf>>. Acesso em: 10 mar. 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, São Paulo, Saraiva, 1982, p. 56 a 62 apud COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário**, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 246

DUNN, John. **A história da Democracia**. Um ensaio sobre a libertação do povo. São Paulo: Unifesp, 2016. 291 p.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em 13 de março de 2021.

IRS. **Offer in Compromise**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise>>. Acesso em 20 de maio de 2021.

IRS. **the real cost of an irs offer in compromise.** Disponível em: <<https://www.irsmind.com/tax-collection/the-real-cost-of-an-irs-offer-in-compromise/>>. Acesso em 21 de maio de 2021.

IRS. **Will the post-COVID IRS accept more offer in compromises?** Here's why and why not. Disponível em: <https://www.irsmind.com/tax-collection/will-the-irs-accept-more-offer-in-compromises-post-covid-heres-why-and-why-not/>. Acesso em 21 de maio de 2021.

JORGE, ALICE DE ABREU LIMA. **Planejamento e Direito Tributário: Reflexões à luz da distribuição democrática de competências, da Justiça e da Segurança Jurídica.** 2016. Orientador: André Mendes Moreira. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. Disponível em https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-ASJE6X/1/disserta_o_discente_alice_de_abreu_lima_jorge_com_apendice_18.05.2016.pdf. Acesso em 23 de junho de 2021.

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

MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane e FUNAGOSHI, Cristina Mari. **A realidade da transação tributária no Brasil.** Executivo está desperdiçando a oportunidade de lançar mão da transação como forma de atender o interesse público. Jota 2018. Disponível em <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>>. Acesso em 12 de janeiro de 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Temas de direito tributário.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993. p. 28. Disponível em https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&ved=2ahUKEwjiz7DAxebxAhUvqJUCHZohCgUQFnoECAIQAA&url=https%3A%2F%2Fperiodicos.unifor.br%2Frpenn%2Farticle%2Fdownload%2F499%2F1922&usq=AOvVaw2EpWCDJ_Uc5R-AsTJEd9EV. Acesso em 21 de maio de 2021.

MOLLER, Max. **Meios alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário.** Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/5.pdf>. Acesso em 25 de fevereiro de 2021.

MENEZES, Daniel. **Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada.** Disponível em: https://anafenacional.org.br/wp-content/uploads/2021/05/pgfn_11-1_05_possibilidades-juridicas-2.pdf. Acesso em 05 de agosto de 2021

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio.** Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 56. Disponível em <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=ODEwMg%2C%2C>. Acesso em 21 de maio de 2021.

PGFN. **PGFN negocia dívidas de R\$ 81,9 bilhões em programas de transação.** A transação na dívida ativa, autorizada pela Lei n. 13.988/2020, permite a regularização de quase 820 mil inscrições, totalizando cerca de 268 mil acordos celebrados. Disponível em:

em:<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2021/pgfn-negocia-dividas-de-r-81-9-bilhoes-em-programas-de-transacao>. Acesso em 3 de agosto de 2021.

PGFN. **Acordos de transação alcançaram R\$ 50,3 bilhões até novembro.** Pagamentos iniciais referentes aos acordos celebrados já viabilizaram a arrecadação de R\$ 1,29 bilhão para o caixa da União em 2020. Disponível

em:<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2020/acordos-de-transacao-alcancaram-r-50-3-bilhoes-ate-novembro>. Acesso em 3 de agosto de 2021.

PGFN. **Programa de Retomada Fiscal da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional movimentou R\$ 2,3 bilhões no último mês.** Disponível em:

<https://www.gov.br/agu/pt-br/comunicacao/noticias/programa-de-retomada-fiscal-da-procuradoria-a-geral-da-fazenda-nacional-movimentou-r-2-3-bilhoes-no-ultimo-mes>. Acesso em 4 de agosto de 2021.

PALUMBO, Giuliana; GIUPPONI, Giulia; NUNZIATA, Luca; MORA-SANGUINETTI, Juan. **Judicial performance and its determinants: a cross-country perspective.** A going for growth report. OECD Economic Policy Papers. 5, June/2013. Disponível em <http://www.oecd.org/eco/growth/FINAL%20Civil%20Justice%20Policy%20Paper.pdf>. Acesso em 22 de fevereiro de 2021.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação Tributária no Brasil: Supremacia do Interesse Público e a Satisfação do crédito tributário.** Disponível em:<https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/7038/1/Fernanda%20Drummond%20Parisi.pdf>. Acesso em 23 de maio de 2021.

SANTOS, Josyler Aparecida Arana. **A Importância Do Princípio Da Estrita Legalidade Para O Direito Tributário.** 2004. Disponível em:<http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iusis/article/view/11137>. Acesso em 23 de junho de 2021.

SCANDIUZZI, Ariadne Yurkin. **O Tributo Como Preço Da Liberdade No Sistema Constitucional Brasileiro.** Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp037664.pdf>. Acesso em 26 de julho de 2021.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil - Teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum - vol. I.** 56ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015. n.p. Disponível em: <http://integrada.minhabiblioteca.com.br/books/978-85-309-6069-8/epubcfi/6/2>. Acesso em: 01 nov. 2020

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais,** Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p.236

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação.** São Paulo: RT, 1978, p. 94. Disponível em <https://pge.rj.gov.br/comum/code/MostrarArquivo.php?C=MTYxNg%2C%2C>. Acesso em 21 de maio de 2021.

