

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG - Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove - São Paulo

Representante Discente - FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF - Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP - São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM - Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG - Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB - Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Unifor - Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-167-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congregar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades iminentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT's aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (<https://www.indexlaw.org/>), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO MEIO DE EFETIVAÇÃO DE UMA
ADMINISTRAÇÃO FISCAL DIALÓGICA**

**THE TAX TRANSACTION AS A MEANS OF EFFECTING A DIALOGICAL
FISCAL ADMINISTRATION**

**Thaís De Oliveira Nogueira
Elisberg Francisco Bessa Lima**

Resumo

A transação tributária há muito foi prevista no Código Tributário Nacional, mas não havia, até 2019, qualquer lei que tratasse ou regulamentasse o tema. Assim, em meados de 2019, foi editado um ato normativo proveniente do Executivo, a chamada MP do contribuinte legal, que deu seus primeiros passos rumo ao avanço da transação tributária no Estado brasileiro. Ocorre que, por mais que essa transação represente um grande e importante marco tributário no Brasil, ela ainda não conseguiu, em sua integralidade, viabilizar uma administração fiscal dialógica, tendo alguns pontos a melhorar.

Palavras-chave: Administração, Fiscal, Dialógica, Transação, Tributária

Abstract/Resumen/Résumé

The tax transaction has long been foreseen in the National Tax Code, but until 2019, there was no law that dealt with or regulated the issue. Thus, in mid-2019, a normative act was issued from the Executive, the so-called MP of the legal taxpayer, which took its first steps towards advancing the tax transaction in the Brazilian State. It happens that, even though this transaction represents a great and important tax mark in Brazil, it still has not managed, in its entirety, to make possible a dialogical fiscal administration, with some points to improve.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Dialogical, Tax, Administration

INTRODUÇÃO

A noção de transação tributária é, ao mesmo tempo que antiga, atual no contexto do Direito Brasileiro. Por mais que esse instituto estivesse presente desde a gênese do Código Tributário Nacional, foi somente em meados de 2019 que houve movimentações legislativas para dispor sobre o tema. Necessita-se compreender e analisar as motivações que levaram o legislador brasileiro a, depois de ter passado tanto tempo adormecido, finalmente despertar e tratar sobre essa transação tributária, passando por aspectos históricos e econômicos que justificam a instituição dessa transação.

A transação tributária ainda é vista, atualmente, por todos do governo, como uma alternativa aos anteriores refinanciamentos de dívidas tributárias. Mas esse refinanciamento não ocorre da mesma maneira de outrora, tendo em vista que somente beneficia quem a Fazenda determina.

É interessante ressaltar o diálogo das fontes entre essa transação tributária e o respeito a uma Administração dialógica, cada vez mais presente na vida do administrado e da Administração em si, o que confere maior legitimidade aos atos administrativos. Essa Administração dialógica cada dia tem mais espaço dentro do cenário jurídico brasileiro, visto que, principalmente com a pandemia vivenciada no ano de 2020, há uma necessidade de corrida para a informatização de vários dos setores da Administração, o que acelera e intensifica o diálogo com o administrado, fomentando o conceito jurídico de administração dialógica. A transação tributária igualmente veio como ferramenta para viabilizar uma administração fiscal eficiente e pautada no diálogo com a parte adversa.

1 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONCEITO E FUNDAMENTOS JURÍDICOS

A transação tributária há muito é conceituada no Código Tributário Nacional, que estabelece o conceito em seu art. 171, senão vejamos:

“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 terminação do litígio e conseqüente extinção do crédito tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”

Em sua obra, Curso de Direito Tributário, o autor Hugo de Brito Machado (MACHADO, 2019) preleciona, sobre o instituto da transação:

“Transação é acordo. Diz o Código Civil que é lícito aos interessados prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas (art. 840). É da essência da

transação a existência de concessões mútuas. Cada interessado cede um pouco do que entende ser o seu direito, para chegarem a um acordo, evitando o litígio, ou pondo fim a este, se já iniciado.

Segundo o Código Tributário Nacional, “a lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em terminação de litígio e consequente extinção do crédito tributário” (art. 171). Só mediante previsão legal a autoridade competente pode autorizar a transação em casa caso (CTN, art. 171, parágrafo único). E não pode haver transação para prevenir litígio. Só depois de instaurado este é possível a transação.

Tanto como no direito privado, a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no direito tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar o litígio, só sendo possível depois da instauração deste

As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente exista um litígio”

O instituto da transação tributária, conforme visto, é trazido pelo legislador tributário desde a gênese do Direito Tributário, com redação no ano de 1966. Ocorre que, apenas após 54 (cinquenta e quatro) anos do Código Tributário Nacional é que, efetivamente, temos a aplicação prática do instituto. Ives Gandra da Silva Martins (MARTINS, 2007), em seu parecer, assim dispôs sobre a motivação em incluir a transação tributária no CTN:

“Quando os pais do direito tributário – juristas de escol, todos eles – elaboraram, a partir do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa e das discussões no Instituto Brasileiro de Direito Financeiro – hoje ABDF – a minuta do projeto levado ao Congresso Nacional, relatado por Aliomar Baleeiro, entenderam que, para dar agilidade à cobrança dos créditos tributários nas hipóteses de inadimplemento do devedor por falta de liquidez ou outro motivo relevante, a transação seria caminho. Tal instituto facilitaria, de um lado, o rápido recebimento dos pretendidos créditos e, de outro lado, a não inviabilização da atividade do pagador de tributos, que não teria suas atividades ou profissão atingidas por uma imediata despatrimonialização ou interferência no seu dia-a-dia funcional”

Esse instituto, de acordo com o que se deduz das citações transcritas, é vinculado a um princípio constitucional, sem o qual não se pode falar do mesmo: o princípio da legalidade. Ou seja, a autoridade tributária precisa de lei em sentido estrito para conferir legitimidade a uma autoridade específica para que esta, em lei, disponha sobre as condições do crédito e quais serão os elegíveis para se transacionar (BARRETO, 2020).

Sobre o instituto da legalidade, Hugo de Brito Machado Segundo (SEGUNDO, 2018) assim preleciona:

“Por legalidade entende-se a garantia concedida aos cidadãos de que estes somente por lei poderão ser obrigados a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. Consagrada no art. 5º, II, da Constituição Federal de 1988, a legalidade impõe-se nas relações processuais como nos atos do Poder Público de uma maneira geral. Desse modo, não apenas os procedimentos administrativos preliminares (v.g., uma fiscalização tributária), como também o processo administrativo de controle interno da legalidade dos atos administrativos, e o processo judicial tributário, enfim, toda a

atividade processual tributária desenvolve-se, como não poderia deixar de ser, nos termos em que prevista previamente em lei.

Embora consagrados na doutrina e na jurisprudência o uso da expressão princípio da legalidade, na verdade nem sempre a legalidade poderá ser vista como um princípio, mas sim como uma regra, como já explicamos no item 1 (Capítulo 2). Não raro, a exigência da legalidade não se mostra como a posituação direta de um valor, que deverá ser atendido na medida do possível, sendo sopesado com outros que lhe são antagônicos à luz de cada caso concreto, como é o caso da capacidade contributiva, da justiça, da segurança, da proteção à livre iniciativa, ao meio ambiente, ao pleno emprego, da economia e instrumentalidades processuais, da efetividade da tutela jurisdicional etc. Não. Em muitas situações, a legalidade estrutura-se tal como regras jurídicas, e a sanção para o ato desprovido de amparo legal é a nulidade. Não existem, ou pelo menos não devem existir, temperamentos.

Em matéria processual, a legalidade, embora assaz relevante, é como que tornada desnecessária quando isoladamente considerada, porquanto tida como englobada pelo princípio do devido processo legal. A importância da legalidade subsiste na esfera dos meros procedimentos, como é o caso do procedimento de fiscalização, especialmente porque há quem não considera aplicável a esse tipo de atividade meramente procedimental o princípio do devido processo legal.”

Assim, depreende-se que a legalidade é imprescindível à viabilização da transação tributária em sentido estrito, posto que, conforme os autores indicados, só poderá haver o instituto da transação tributária se houver lei, em sentido estrito, que autorize a referida matéria.

Contudo, a transação tributária não ganhou espaço durante esses 50 (cinquenta) anos de existência. Somente em meados de 2018 é que se iniciaram algumas movimentações, junto à Procuradoria da Fazenda Nacional, no sentido de viabilizar prática semelhante, mas que não se confunde com a transação: o negócio jurídico processual. Foi por meio da portaria da PGFN nº 742/2018 que se disciplinou a celebração dos negócios jurídicos processuais em sede de execução fiscal para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa na União.

A temática dos Negócios Jurídicos Processuais está bastante em voga desde 2015, uma vez que instituído o Código de Processo Civil, Lei 13.105/15 (BRASIL, 2015), instrumento normativo que valorizou sobremaneira a temática da autocomposição. Os negócios jurídicos processuais podem ser conceituados, na inteligência do artigo 190 do CPC, como a possibilidade de se negociar livremente prazos ou outras condições processuais entre as partes. O cerne da controvérsia cingia-se na possibilidade desses institutos se aplicarem na seara tributária, uma vez que o crédito tributário, em tese, seria de natureza indisponível, não autorizando, de pronto, sua disposição.

É fato que o Judiciário não estava sendo o meio mais eficaz para a recuperação do crédito tributário. Segundo uma pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), o tempo médio de tramitação das execuções fiscais é de 9 anos e 1 mês, não logrando êxito na recuperação desses tributos em tempo hábil.

O crédito tributário tem natureza pública, e, por isso mesmo, se o Estado falha na arrecadação, bem como na recuperação desses créditos, principalmente impostos, de natureza não-afetada, a coletividade é que sofre, tendo em vista o aspecto essencialmente público do crédito tributário. Ao analisarmos esse cenário, questiona-se: será mesmo que as velhas e antiquadas formas de cobrança das dívidas tributárias serão capazes de fornecer a mesma efetividade, em um mundo globalizado que está em constante transformação, como o que se vive hoje?

Foi somente em 2019 que o instituto da transação tributária foi, oficialmente, instituído no Brasil, por meio da “Lei do Contribuinte Legal”, através da MP nº 899/2019. A medida fora instituída por meio de uma medida provisória e, desde então, já levantou críticas acerca da legitimidade deste ato normativo na instituição dessa transação. O CTN, conforme já visto, fala em lei. Dessume-se, contudo, que ele se refere em “lei stricto sensu”, ou seja, lei em sentido estrito. Isso também se extrai da leitura da Constituição Federal brasileira, que dispõe, segundo a inteligência do seu artigo 146, que caberá a lei complementar fixar normas sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Do que se trata a proposta de transação tributária senão uma alteração no crédito tributário? Alterando sua gênese, concedendo descontos, modificando as condições de pagamento creditício. Tudo isso o modifica completamente. Diante do exposto, depreende-se que a instrumentalização por um ato normativo proveniente do Executivo não foi a melhor escolha para viabilizar esse instituto que, há tanto tempo adormecido, precisava de uma correta introdução no direito, passando, assim, por uma formal e adequada medida legislativa para tratar sobre o tema (COSTA, 2020).

Superada as explanações legislativas formais sobre a matéria, deduz-se que a transação, idealizada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, teve como norte as experiências de membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que tem como principais objetivos: a concentração de esforços nas dívidas consideradas recuperáveis; criação de procedimentos adequados para a remissão de débitos considerados irre recuperáveis; criação de estruturas adequadas de organização e pessoal para cobrança, incluindo foco organizacional maior para grandes dívidas fiscais; utilização de ferramentas analíticas para detecção de fraudes fiscais; implementação de arranjos que permitam fornecer condições para que empresas e indivíduos regularizem suas dívidas. Elencam, ainda, como condições para regularização de dívidas:

“O primeiro elemento de uma estratégia de conformidade fiscal para uma crise econômica é ampliar a assistência aos contribuintes. Fornecer um forte apoio aos

indivíduos e às empresas é fundamental para conter a desconformidade e manter os contribuintes no sistema. Os atrasos nos impostos tendem a aumentar acentuadamente durante uma recessão econômica. As agências fiscais devem considerar a liberalização do uso de acordos de pagamento para ajudar os contribuintes em dificuldades, mas devem ser tomadas medidas de execução firmes contra empresas que tenham a capacidade de pagar seus impostos, mas se recusam a fazê-lo”

Ainda enumeram, como metas a serem alcançadas: viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica; assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas; assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes; assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União e para os contribuintes; assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias correntes.

A PGFN ainda analisa, basicamente, três setores. O primeiro deles é a situação econômica, ou seja, verificação das informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais. O segundo desses critérios é a capacidade de pagamento, que decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos. Por fim, quando a capacidade de pagamento não for suficiente para adimplemento de todo o passivo fiscal elegível, os prazos e os descontos serão graduados de acordo com a possibilidade de adimplemento dos débitos inscritos.

Segundo a Medida Provisória, a transação é voltada na modalidade de concessão de descontos ou não ao crédito tributário. Na modalidade de descontos, temos o enquadramento de débitos inscritos em dívida ativa da União considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação. Sem os descontos, temos os demais débitos inscritos, desde que atendidas as demais condições previstas pela PGFN e já anteriormente expostas. Insta salientar que não entra na transação os débitos de FGTS, de simples nacional, multas qualificadas e multas criminais.

Vários benefícios podem ser obtidos com a transação tributária. O primeiro deles é o desconto de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor total da dívida, que pode chegar a 70% (setenta por cento) em caso de pessoa física, empresário individual, microempresa ou empresa

de pequeno porte em recuperação judicial. O segundo desses benefícios é a possibilidade de parcelamento do débito em até 84 meses, que pode chegar a 100 (cem) meses na hipótese de pessoa física, empresário individual, microempresa ou empresa de pequeno porte em recuperação judicial. Outro benefício é a carência de até 180 (cento e oitenta) dias para início do pagamento, no caso de empresas em processo de recuperação judicial. Além disso, há a flexibilização das regras envolvendo prestação de garantias, penhora e alienação de bens. Por fim, há a possibilidade de amortizar ou liquidar a dívida com precatórios federais próprios ou de terceiros.

Basicamente, o que ocorre quando um crédito é transacionado é que a cobrança é suspensa enquanto perdurar o acordo. O devedor será excluído do CADIN, da lista de devedores, poderá voltar a obter certidão de regularidade fiscal, protestos extrajudiciais poderão ser cancelados e processos de execução fiscal serão suspensos ou poderão ser extintos. Esse arsenal de medidas tem o intuito de permitir que o devedor retome sua atividade produtiva normalmente. Há ainda, segundo a Medida Provisória em questão, duas modalidades de transação: a modalidade de transação por adesão, destinada a devedores com dívidas de até R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões), notificados por edital, e a transação individual. Esta modalidade, proposta pela PGFN ou pelo devedor, é destinada a grandes devedores com débitos acima de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões) ou determinados tipos de contribuintes, dependendo de requerimento pessoal.

A transação por adesão pode ser ainda de vários tipos: de dívidas antigas em cobrança; de dívidas antigas suspensas; de devedores de pessoas jurídicas baixadas, extintas, inaptas, com base na situação cadastral no CNPJ; de devedor pessoa física falecida, com base na situação cadastral no CPF e de devedor com capacidade de pagamento insuficiente, aferida pela PGFN e detalhada no edital. Já a transação individual pode ser ainda de vários tipos: a primeira delas é a de que o grande devedor com capacidade de pagamento insuficiente para contribuintes com dívida total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões); o devedor falido, em processo de liquidação ou recuperação, independentemente do valor da dívida: para devedores com falecia declarada, ou em processo de recuperação judicial ou extrajudicial, ou em liquidação judicial ou em intervenção ou liquidação extrajudicial; os entes públicos, independentemente do valor da dívida; dívidas suspensas por decisão judicial de valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão) e devidamente garantidas: dívidas suspensas por decisão judicial de valor superior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão), na situação suspensa por decisão judicial, garantidas por penhora, fiança ou seguro, independentemente do prazo de suspensão.

O procedimento das duas modalidades de transação difere: na transação por adesão, o contribuinte fará solicitação pela internet, através da plataforma REGULARIZE, sendo o serviço liberado quando for publicado o Edital. Já na transação individual, após receber a proposta da PGFN ou verificar que se enquadra em algumas das modalidades que permitem a proposta de transação individual, o contribuinte deverá protocolar o requerimento de transação individual perante a unidade da PGFN de seu domicílio fiscal, acompanhado de Plano de Recuperação fiscal. Os contribuintes que aderirem com a transação também devem obedecer a uma série de obrigações: prestar informações sobre seus bens ou receitas, sempre que solicitado pela PGFN; agir conforme os ditames da boa-fé, não utilizando a transação para prejudicar seus concorrentes; reconhecer definitivamente os débitos transacionados; manter-se regular com o FGTS; regularizar, no prazo de 90 (noventa) dias, os débitos que vierem a ser inscritos em dívida ativa ou que se tornarem exigíveis após a formalização do acordo de transação.

Essa transação poderá ser rescindida por descumprimento das condições, das cláusulas, das obrigações ou dos compromissos assumidos; por comprovação de fraude praticada pelo devedor, inclusive fraude à execução; por decretação de falência. A PGFN publicará ainda as condições e valores de todas as transações firmadas. Trata-se de uma exigência legal para fins de transparência, visto que o devedor gozará de um benefício público. Todavia, informações protegidas por sigilo fiscal do contribuinte serão preservadas.

1.1 A evolução da MP 899/2019: sua conversão em lei, aspectos fiscais e extrafiscais da transação tributária

A evolução da Medida Provisória 899/2019 (Medida Provisória 899, 2020) teve a inclusão de matéria chamada de “jabuti” no processo de sua conversão em lei. Isso porque os deputados inseriram o chamado fim do voto de qualidade do CARF, e isso, na prática, quer dizer que em caso de desempate, no julgamento dos recursos no CARF, o contribuinte terá prevalência à Fazenda, justamente pela composição do referido órgão de julgamento haver, por seu presidente, um auditor fazendário, o que, em tese, desequilibraria o jogo. Houve bastante discussão no que tange a esse ponto, mas, em 14 de abril de 2020, a MP foi convertida em lei sem vetos.

Outro aspecto interessante a ser discutido é o aspecto fiscal e extrafiscal da medida. Em relação ao aspecto fiscal, conforme já mencionado anteriormente, segundo a tese da PGFN, esse instituto da transação veio para facilitar a vida do contribuinte, ajudando-o a

regularizar suas dívidas. Mas será que não haveria um interesse essencialmente fiscal? Isso porque as execuções fiscais já não eram eficientes na recuperação dos cofres públicos, sendo medida extremamente cara, ao passo que muito dos créditos discutidos não eram recuperados, ou demoravam muito a irem ao Tesouro.

É válido ainda destacar que o instituto da transação só foi regulamentado no âmbito federal, não havendo uma iniciativa muito clara no âmbito dos estados da federação. Outrossim, convém salientar que o instituto da transação tributária veio na tentativa de se substituir os clássicos e esperados REFIS anuais, (CONTEÚDO, 2020) que beneficiavam, indistintamente, diversos contribuintes. Nas palavras do governo, optar pela transação seria mais benéfico pois com ela se teria como viabilizar critérios na utilização de descontos ou parcelamentos, não privilegiando o chamado “devedor contumaz”, mas efetivamente selecionando os créditos considerados irrecuperáveis, “créditos podres”, pelo menos inicialmente.

Ocorre que, na prática, se verificam ainda alguns entraves na utilização do instituto: um deles é que os primeiros editais de transação publicados não contemplaram uma grande faixa de devedores, esvaziando-se bastante o instituto. Outra crítica apontada por alguns autores, como de Machado Segundo (2020), é que, conforme se abstrai da leitura atenta do artigo 171 do CTN, não se permite à Fazenda um juízo de oportunidade e conveniência, ou seja, não se trataria de um ato discricionário. Nas palavras do professor Hugo de Brito Machado Segundo e Machado (2020):

“Nesse cenário, surge a Medida Provisória 899/2019 editada em 16 de outubro p.p., a disciplinar o instituto da “transação tributária”, prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional. Em termos muito simples, e diretos, pode-se dizer que ela institui mais um REFIS, só que passível de concessão a qualquer tempo (não há mais “janelas” para adesão), e apenas para quem o Fisco decidir conceder. Reavivam-se, com isso, diversos debates, que há muito giram em torno do instituto da transação tributária. E se adicionaram outros, decorrentes de algumas disposições criativamente inseridas no aludido diploma legal.”

Assim, a transação tributária no âmbito federal não está recuperando grande parte do crédito tributário, tampouco alcançando uma grande faixa de contribuintes, que anseiam pela medida para regularizar sua situação fiscal.

2. O QUE SIGNIFICA UMA ADMINISTRAÇÃO DIALÓGICA?

A Administração fiscal dialógica tem como pressuposto o diálogo entre as partes envolvidas no litígio, saindo de uma postura de um monólogo, ou seja, em que só uma das

partes tem voz, para um diálogo, onde ambas as partes têm direito de se manifestar. E isso, no âmbito tributário, teve grande impacto, pois não mais a Administração e o Fisco veem o contribuinte como alguém que somente tem o dever de pagar tributos, mas efetivamente dispõem de ferramentas para fomentar um diálogo entre as partes envolvidas no litígio e na controvérsia tributária. (ANNUNZIATA; FAVINI, 2019)

O conceito de administração fiscal dialógica tem como pressuposto a conversa entre o administrado e a Administração pública, no intuito de que haja uma melhor conexão entre o dever de pagar tributos e o direito, igualmente, de pagá-los, objetivando uma contraprestação devida. O que gera, por vezes, grande inadimplemento tributário, é o fato de que o contribuinte não vê ou vê pouquíssimos retornos sociais desse tributo pago, panorama que corrobora ainda mais para o sentimento de inadimplência tributária.

O encontro desses dois conceitos consiste em uma Administração fiscal eficiente, uma vez que, quando o próprio Fisco disponibiliza ferramentas atuais, inovadoras e que incluam o contribuinte em todo o processo, aumenta-se a arrecadação e a cobrança do crédito tributário, gerando mais renda para o país e promovendo, de maneira direta, uma melhor forma de exercício da democracia, na medida em que o Estado dispõe de mais recursos para realizar suas funções típicas estatais nas áreas de saúde, segurança, dentre outras.

Outro aspecto a se destacar na Administração fiscal dialógica foi a recente modalidade de transação tributária, estabelecida pela Portaria nº 18.731/2020 (ECONOMIA, 2020), a intitulada “transação excepcional”. Essa espécie de transação procura contemplar débitos chamados de irrecuperáveis, considerando ainda a situação socioeconômica enfrentada em decorrência da pandemia do Coronavírus. É uma lei essencialmente voltada ao diálogo com a Administração Pública, tendo em vista que, ao revés das outras espécies de transação, não basta apenas uma simples adesão, havendo uma verificação, caso a caso, das condições financeiras, patrimoniais e tributárias da empresa que pretende aderir a esse tipo de transação.

A transação excepcional foi editada em virtude da situação de emergência causada pela pandemia do novo coronavírus, o que pode se levar ao questionamento: teria essa norma uma função essencialmente fiscal? As outras modalidades de transação têm a mesma essência, ou seja, essencialmente arrecadatória? A presente pesquisa científica se propõe a essa investigação em específico, principalmente no que tange à razão da norma em existir, se ela somente foi pensada sob a ótica da Administração Pública, numa visão monológica, ou se ela também se propõe a pensar no administrado, ou seja, fortalecendo a chamada Administração Pública dialógica.

Houveram avanços na transação tributária, com expectativa de arrecadação fiscal de R\$ 8,2 milhões até o fim de 2023, segundo a Procuradoria da Fazenda Nacional (MAIA, 2020). Insta informar que o instituto da transação tributária, prevista no artigo 171 do CTN, é considerado o novo REFIS, ou seja, é o único benefício fiscal concedido aos contribuintes. Segundo fontes do governo, as vantagens desse instituto tributário é o fato de não beneficiar todos os contribuintes, inclusive o devedor contumaz, mas conceder tal benefício somente para classes de contribuintes determinados, excluído os costumeiramente inadimplentes e os que agem com dolo.

A transação na cobrança da dívida ativa tenta, promover a conformidade fiscal, podendo ser entendida como uma mudança de rota na antiga litigiosidade que antes se estabelecia por ocasião do ajuizamento das Execuções fiscais em massa para a tentativa de recuperação de um crédito tributário, que muitas vezes tornava-se mais custoso litigar do que a efetiva recuperação desse crédito.

3 COMO A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA REPRESENTOU MUDANÇA DE PARADIGMAS EM UMA ADMINISTRAÇÃO FISCAL ESSENCIALMENTE BUROCRÁTICA

A transação tributária representou um importante marco na mudança de paradigmas de uma administração fiscal essencialmente burocrática. Isso porque todo o acesso a esse instituto se dá por meio digital, desde antes da pandemia do COVID-19, o que implica dizer que essa transação já foi pensada de maneira a possibilitar, para o contribuinte, um melhor e mais facilitado acesso à transação tributária.

Da mesma forma que o acesso facilitado implica em uma maior adesão, em tese, de contribuintes, também ocasiona alguns problemas práticos. O primeiro deles é que nem todos os contribuintes têm acesso a internet. Não pode a Administração Pública condicionar a adesão a uma plataforma sem ponderar se o usuário tem ou não internet e acesso a meios informatizados.

O Brasil ainda é um país de desigualdades. Em observância a isso, é interessante que se vislumbre que um dos princípios constitucionais é o da isonomia. A isonomia tem dois espectros: o ideal de que somos todos iguais perante a lei, e a noção de que somos iguais, nas medidas das nossas diferenças, a chamada isonomia material. É essa isonomia material que está em falta no instituto da transação tributária no Brasil. Não se pode condicionar o instituto

a que o contribuinte tenha ou não acesso a internet e a meios informatizados. Isso representa a exclusão de grande parte dos brasileiros, que apenas sobrevive com o mínimo para viver, ou que tem seu comércio ou pequena empresa e está irregular por não ter meios de os regularizar.

Na pandemia do COVID-19 que está se vivenciando, a transação é uma das formas de recuperar parte do crédito tributário, tendo em vista que há uma queda abrupta de arrecadação. Prova disso é que a Fazenda Nacional, no ano de 2020, disponibilizou novo edital de transação tributária com o fito de conseguir viabilizar o pagamento de tributos de empresas que tiveram queda de faturamento, surgindo uma nova hipótese de transação, chamada de transação extraordinária.

E o mote da administração fiscal dialógica é justamente este: o diálogo com o administrado, no caso, os contribuintes, e as situações vivenciadas, não os enxergando como meros pagadores de tributos, mas vislumbrando suas particularidades em todos os âmbitos, principalmente econômicos. De nada adianta ter uma alta carga tributária se poucos pagam. O ideal, segundo os economistas, é uma carga tributária compatível com as condições econômico-sociais do contribuinte, que viabilize o pagamento desse tributo a ele, que, na maioria das vezes, não tem a intenção de fraudar o Fisco, apenas não detém meio para o pagamento diante de sua situação financeira.

É interessante que se vislumbre que Administração fiscal dialógica não se confunde com a Administração “informatizada”, devendo ela viabilizar um canal com o contribuinte para que este possa se comunicar e negociar prazos e condições. Isso sim seria um efetivo acesso a uma administração fiscal dialógica. Até porque os antigos “REFIS” (SEGUNDO, 2020) poderiam ser aderidos presencialmente na sede da Receita Federal. Se o instituto da transação veio em substituição, por que não viabilizar o mesmo atendimento e atenção ao contribuinte?

Não se pode sacrificar o acesso ao contribuinte aos meios com a justificativa de se obter uma Administração mais enxuta e econômica, em detrimento ao necessário acesso que o contribuinte precisa ter as plataformas fazendárias, tanto nas modalidades virtuais quanto presenciais, haja vista o caráter essencial das verbas fiscais, ou seja, toda empresa para exercer sua atividade empresarial precisa, necessariamente, estar em dia com as respectivas fazendas federais, estaduais e municipais. Diante de todo o exposto, depreende-se que é necessário o amplo e irrestrito acesso aos órgãos fazendários, o que não vem acontecendo com as novas modalidades de transação tributária, que somente podem ser aderidas pelo meio virtual.

Inclusive compatibilizar esse princípio com as novas ferramentas fazendárias se torna uma aplicação de princípios constitucionais, como o da isonomia.

Nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, 2019:

“Decorrência direta do princípio da justiça, o princípio da isonomia está expressamente positivado na Constituição Federal de 1988, que em seu art.5º, caput, dispõe que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza e pode ser visto sob dois aspectos: formal e substancial.”

Em seu aspecto formal, impõe que as prescrições do Direito sejam aplicáveis indistintamente a todos, no que é atendida com a mera hipoteticidade de normas jurídicas.

Trata-se, contudo, de aspecto tão necessário quanto insuficiente para definir a isonomia em sua completude, pois, como já registrava Aristóteles, seguido de Leon Diguít e Rui Barbosa, a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam. Impõe-se, portanto, a consideração do princípio da isonomia em seu aspecto material, ou substancial, que impõe tratamentos diferenciados para situação diferenciadas”

A questão que se coloca, então, é qual critério deve ser adotado pelo legislador para fazer discriminações, e, ainda, qual deve ser a finalidade dessas discriminações, pontos nos quais o princípio da isonomia toca o princípio da justiça, com ele confundindo-se em larga medida. Com efeito, esse tratamento diferenciado deve guardar relação lógica direta com finalidade buscada pela norma jurídica, sendo também pertinente, na avaliação de sua validade, a invocação dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, dos quais cuidaremos logo abaixo.

É importante ter em mente que o “tratamento desigual para os desiguais” não é válvula de escape para arbitrariedades, mas sim, como visto acima, uma solução racional diretamente relacionada com um propósito legítimo. Por isso mesmo, é evidente que a condição “diferenciada” da Fazenda Pública não é suficiente para validar todos os privilégios que eventualmente se lhe concedem, tais como diminuição e até dispensa de honorários advocatícios de sucumbência, recursos que lhe são privativos etc”

Ou seja, não pode e nem deve utilizar a Fazenda Pública o argumento de que provém prerrogativas públicas para, simplesmente, atropelar acesso a órgãos fazendários ou vislumbrar a dialogicidade de uma Administração mais próxima dos administrados, não devendo os atos administrativos avançarem num sentido – diálogo com a administração, mas retrocederem em outro – impedir acesso que não seja o informatizado à esta Administração.

Outro princípio a ser invocado, desta vez, princípio processual, é o da instrumentalidade, que, nas palavras de Hugo de Brito Machado Segundo, 2019, pode ser assim conceituado:

“Tanto no processo judicial, como no processo administrativo, o cumprimento de qualquer formalidade só será exigível quando, além de previsto em lei, e compatível com os demais princípios jurídicos, for adequado, necessário e proporcional ao atendimento das finalidades às quais citados processos se destinam. A existência de maiores formalidade no processo judicial, que a doutrina opõe a um “formalismo moderado” verificado no processo administrativo, apenas se justifica na medida em que as finalidades de tais processos são ligeiramente distintas. No processo judicial, a forma existe para, entre outros fins, conter eventuais abusos do julgador em face de ambas as partes (deve-se recordar que o julgador é um terceiro). No processo administrativo, ao contrário, tem-se que o autocontrole poderia ser exercido até mesmo independentemente de processo, desde que para favorecer o

administrado, o que faz com que a forma só seja exigida para instrumentalizar e viabilizar a defesa do administrado.”
”

Ou seja: depreende-se que, até mesmo a formalidade, pode ser um pouco desconsiderada se for para beneficiar o administrado, no processo administrativo tributário. Diante disso, é interessante que a Administração Pública, nessa nova era informatizada, não exagere, tornando-a condição indispensável para o acesso administrativo, sob pena de esvaziar o conceito de Administração Pública dialógica.

CONCLUSÃO

A partir do trabalho, nota-se, inicialmente, que a regulamentação do instituto da transação tributária no Brasil ocorreu de forma tardia. No entanto, em meados de 2019, avançou alguns passos para que essa transação fosse utilizada, sendo um verdadeiro substitutivo aos REFIS anuais, mas sem premiar o devedor contumaz. No entanto, conforme visto, ainda há alguns entraves que esvaziam o instituto, seja a discricionariedade dos critérios utilizados em relação aos contribuintes que terão acesso a essa transação, seja quando condicionam todos os contribuintes a, necessariamente, aderirem a essa proposta pelo meio virtual, praticamente extinguindo os meios presenciais de atendimento.

Pode-se ainda inferir que o instituto da transação tributária se amolda à maioria das novas situações extraordinárias que surgem, como a da pandemia do COVID-19. É importante que essa transação se instrumentalize da melhor forma possível, podendo ser utilizada como meio de se viabilizar uma justiça fiscal tributária, tão buscada atualmente, para que o tributo não seja utilizado como confisco. Ou seja, em momentos difíceis, como os vivenciados na pandemia do coronavírus, não se deve inviabilizar o pagamento do tributo, nem impossibilitar a recuperação também tão necessária ao reabastecimento dos cofres públicos para que não se obste o Estado em proporcionar os mínimos do bem estar social.

Diante de todo o exposto, entende-se que essa transação ainda precisa avançar alguns passos no intuito de fazer com que mais contribuintes sejam efetivamente beneficiados com a medida, principalmente em razão de o estado brasileiro estar vivenciando um período de pandemia que, inevitavelmente, custará muitos recursos aos cofres públicos. E uma das formas de repor esses cofres públicos é através de uma tributação responsável e que não tenha qualquer efeito de confisco, mas que viabilize os custos estatais.

REFERÊNCIAS

BARRETO, Paulo Ayres. **Transação**. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/273/edicao-1/transacao>. Acesso em: 25 jun. 2020.

BRASIL. **Medida Provisória nº MPV 899**, de 16 de outubro de 2019. . Brasília, 16 out. 2019.

CONTEÚDO, Estadão. **Guedes defende lei de transação tributária e diz ser contra novos Refis**. Disponível em: <https://www.istoedinheiro.com.br/guedes-defende-lei-de-transacao-tributaria-e-diz-ser-contra-novos-refis/>. Acesso em: 25 jun. 2020.

COSTA, Gilberto. **Devedores impactados pela pandemia podem renegociar dívida com a União**. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-06/devedores-impactados-pela-pandemia-podem-renegociar-divida-com-uniao>. Acesso em: 25 jun. 2020.

ECONOMIA, Ministério da. **PORTARIA Nº 18.731**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-18.731-de-6-de-agosto-de-2020-270969386>. Acesso em: 02 set. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO, Schubert de Farias. **A medida provisória 899 e o princípio da legalidade tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/consultor-tributario-medida-provisoria-899-principio-legalidade-tributaria>. Acesso em: 25 jun. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

MAIA, Flávia. **União espera negociar R\$ 56 bilhões em dívidas com novo parcelamento**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/uniao-espera-negociar-r-56-bilhoes-em-dividas-para-empresas-afetadas-por-covid-19-17062020>. Acesso em: 22 jun. 2020

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal**. *Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas*. Porto Alegre: Magister; São Paulo: Centro de Extensão Universitária, Ano 1, n.3, p.73-81, jul./ago. 2007, p.73-81, p.77-78

MIGALHAS. **MP do Contribuinte Legal é convertida em lei e extingue voto de qualidade do Carf**. Disponível em: [https://www.migalhas.com.br/quentes/324613/mp-do-contribuinte-legal-e-convertida-em-lei-e-extingue-voto-de-qualidade-do-carf#:~:text=Tribut%C3%A1rio-,MP%20do%20Contribuinte%20Legal%20%C3%A9%20convertida%20em%20lei,voto%20de%20qualidade%20do%20Carf&text=Foi%20publicada%20em%20edi%C3%A7%C3%A3o%20extra,\(MP%20899%2F19\).&text=A%20Lei%20n%C2%BA%2010.522%2C%20de,vigorar%20acrescida%20do%20seguinte%20art](https://www.migalhas.com.br/quentes/324613/mp-do-contribuinte-legal-e-convertida-em-lei-e-extingue-voto-de-qualidade-do-carf#:~:text=Tribut%C3%A1rio-,MP%20do%20Contribuinte%20Legal%20%C3%A9%20convertida%20em%20lei,voto%20de%20qualidade%20do%20Carf&text=Foi%20publicada%20em%20edi%C3%A7%C3%A3o%20extra,(MP%20899%2F19).&text=A%20Lei%20n%C2%BA%2010.522%2C%20de,vigorar%20acrescida%20do%20seguinte%20art). Acesso em: 25 jun. 2020.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. São Paulo: Atlas, 2018.
SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **MP do "contribuinte legal" reacende a discussão sobre a transação tributária**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-30/consultor-tributario-mp-contribuinte-legal-reacende-debate-transacao-tributaria>. Acesso em: 25 jun. 2020.