

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JOSÉ ANTONIO DE FARIA MARTOS

LIANE FRANCISCA HÜNING PAZINATO

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

FRANCISCO NICOLAU DOMINGOS

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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

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

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

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

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

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

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

Coordenadores: Francisco Nicolau Domingos; José Antonio de Faria Martos; Liane Francisca Hüning Pazinato; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-997-1

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

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

É com grande satisfação que apresentamos o Grupo de Trabalho e Pesquisa (GT) de artigos denominado “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I” do VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI cujo evento foi realizado entre os dias 24 e 28 de junho de 2024, de forma telepresencial, com a temática “A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade”.

O Encontro foi promovido pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-graduação em Direito (CONPEDI), Sociedade Científica do Direito no Brasil, com patrocínio da Faculdade de Direito de Franca e da Universidade UNIGRANRIO - Afya, e apoio do Portucalense Institute For Legal Research - IJP e da Facultad de Derecho da Universidad de la República Uruguay.

Os artigos apresentados revelaram pesquisas com temas atuais e inéditos, com propostas aptas e importantes para a contribuição do desenvolvimento do Direito no Brasil, em conexão com o tema central proposto para o evento.

Tivemos a honra de presenciar a exposição de trabalhos de discentes de graduação e pós-graduação oriundos de diversas universidades brasileiras, tanto de instituições públicas quanto privadas. Foram abordados temas dinâmicos, os quais merecem a devida atenção da comunidade científica, o que atesta o elevado grau de qualidade dos eventos promovidos pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito.

Dessa forma, o Grupo de Trabalho recebeu quinze artigos que discorrem sobre diversos aspectos do Direito Tributário e Financeiro. Cumpre-nos salientar que todos os trabalhos, de maneira direta ou indireta, abordaram a qualidade da prestação jurisdicional, bem como os avanços e desafios do Direito na contemporaneidade, tanto no contexto brasileiro quanto no mundial, ressaltando sua natureza transdisciplinar.

Foram apresentados os seguintes artigos científicos: A COFINS E O TEMA 67 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL: DESAFIOS HERMENÊUTICOS E JURISPRUDENCIAIS SOBRE O TEMA ; A CONSENSUALIDADE NO ÂMBITO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA; A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA EM ABONOS SALARIAIS CONCEDIDOS A SERVIDORES PÚBLICOS; A REFORMA TRIBUTÁRIA DA PEC Nº 45/2019 COMO UM POSSÍVEL INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL; CONSIDERAÇÕES ACERCA DA INCONVENIÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE

GRANDES FORTUNAS NO BRASIL; DEMOCRACIA DELIBERATIVA HABERMASIANA: A CRIAÇÃO/VALORIZAÇÃO DE ESFERAS PÚBLICAS PARA A DISCUSSÃO EM TORNO DE TRIBUTAÇÃO E A JUSTIÇA FISCAL; DESAFIOS DO FEDERALISMO COOPERATIVO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS: PERDAS COM A LEI KANDIR, RESPONSABILIDADE FISCAL E O PAPEL DA AÇÃO POPULAR NA TUTELA DOS DIREITOS COLETIVOS; DIREITO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988; ENTRE O DESENVOLVIMENTO E A SUSTENTABILIDADE: O FUTURO DA ZONA FRANCA DE MANAUS NA REFORMA TRIBUTÁRIA; FINANCIAMENTO DE POLÍTICA PÚBLICA DE EDUCAÇÃO: DO BRASIL COLÔNIA À PETRÓPOLIS, A CIDADE IMPERIAL; O CUSTO DOS DIREITOS, A TRIBUTAÇÃO E A INTERFERÊNCIA DO PODER JUDICIÁRIO NA EFETIVAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS; O IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS COMO POLÍTICA PÚBLICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E SOCIAL; OS ROYALTIES MINERAIS COMO INSTRUMENTO DE MITIGAÇÃO DAS MUDANÇAS CLIMÁTICAS; POLÍTICA DE HABITAÇÃO X DÉFICIT HABITACIONAL: COMO ANDA A DESPESA PÚBLICA EM HABITAÇÃO DE INTERESSE SOCIAL EM BELÉM DO PARÁ?; UMA ANÁLISE DA REGULAMENTAÇÃO DAS CRIPTOMOEDAS NO BRASIL E NO MUNDO.

Os trabalhos apresentados suscitaram temas instigantes para os debates, e os textos reunidos demonstram discursos interdisciplinares importantes e reflexos das pesquisas conduzidas por estudiosos de várias regiões do Brasil. Importante acrescentar que o evento contou com a participação de professores de outros países como Portugal e Uruguai.

Neste ensejo, os organizadores registram sua homenagem e agradecimento a todos que contribuíram para esta louvável iniciativa do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI), das instituições parceiras e, em especial, aos autores que participaram desta coletânea, destacando-se pelo comprometimento e seriedade demonstrados nas pesquisas realizadas e na elaboração de textos de excelência.

Convida-se a uma leitura dos artigos apresentados, que de forma dinâmica e comprometida, promovem a formação de um pensamento crítico, possibilitando a construção de um Direito voltado à concretização dos preceitos insculpidos no Estado Democrático de Direito.

05 de julho de 2024.

Professor Doutor José Antonio de Faria Martos - Faculdade de Direito de Franca;

Professora Doutora Liane Francisca Hüning Pazinato – Universidade Federal do Rio Grande;

Professor Doutor Raymundo Juliano Feitosa -Universidade Católica de Pernambuco;

Professor Doutor Francisco Nicolau Domingos -Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

A CONSENSUALIDADE NO ÂMBITO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

CONSENSUALITY IN THE CONTEXT OF TAX

Luciana Diniz Durães Pereira ¹
Michele Vivian Do Amaral Vidal ²
Sérgio Henriques Zandoná Freitas ³

Resumo

Este artigo realiza uma breve reflexão acerca do instituto da consensualidade da administração pública nas relações jurídicas tributárias. Os dogmas jurídicos, que têm origem na forma tradicional de atuação do Poder Público, muito marcada pela imperatividade e unilateralidade, não se adequam com a nova realidade e complexidade da sociedade atual. Constatando a necessidade de serem adotadas novas formas de solução de conflitos em matéria de Direito Administrativo e Tributário, em especial a adoção de transações consensuais que pudessem proporcionar celeridade, eficiência e maior isonomia aos feitos de natureza tributária. Para tanto, serão analisados o conceito de transação tributária, seus elementos, características e modalidades, com fundamento na legislação, especialmente no previsto no Código Tributário Nacional e na Lei nº 13.988/2020, assim como na doutrina pátria. Neste aspecto, serão demonstrados os desafios que poderão ser enfrentados pela autoridade fiscal na celebração dos acordos de transação tributária, bem como críticas a esse novo modelo. A implementação do instituto, proporcionará grandes desafios, no cenário jurídico, quanto aos instrumentos de controle destas normas. Porém, se faz imprescindível a busca de inovação nas relações existentes, com o intuito de atingir o maior grau de justiça nas relações firmadas entre contribuinte e Administração Pública.

Palavras-chave: Consensualidade na administração pública, Transação tributária, Modalidades de transação, Perspectivas justificatórias, Críticas a lei 13.988/20

Abstract/Resumen/Résumé

This article provides a brief reflection on the institute of consensuality of public administration in tax legal relations. Legal dogmas, which originate from the traditional way in which the Public Power operates, which is very marked by imperativeness and unilaterality, do not adapt to the new reality and complexity of today's society. Noting the need to adopt new forms of resolving conflicts in matters of Administrative and Tax Law, in particular the adoption of consensual transactions that could provide speed, efficiency and

¹ Luciana Diniz Durães Pereira - CV Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8581188790896891>

² Mestranda em Direito pela Universidade FUMEC. Pós-Graduada em Gestão Fiscal e Tributária pela PUC Minas. Bacharel em Direito pela FADOM e em Ciências Contábeis pela PUC Minas. Contadora

³ Sérgio Henriques Zandoná Freitas - CV Lattes: <http://lattes.cnpq.br/2720114652322968>

greater equality in tax matters. To this end, the concept of tax transaction, its elements, characteristics and modalities will be analyzed, based on legislation, especially as provided for in the National Tax Code and Law No. 13,988/2020, as well as national doctrine. In this aspect, the challenges that may be faced by the tax authority when concluding tax transaction agreements will be demonstrated, as well as criticisms of this new model. The implementation of the institute will provide major challenges, in the legal scenario, regarding the instruments for controlling these standards. However, it is essential to seek innovation in existing relationships, with the aim of achieving the greatest degree of justice in the relationships established between taxpayers and Public Administration.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Consensuality in public administration, Tax transaction, Transaction modalities, Justifiphilosophical perspectives, Criticism of law 13,988 /20

1 INTRODUÇÃO

O modelo de solução de litígios por intermédio da jurisdição, cabendo preponderantemente o exercício da atividade jurisdicional, vem sendo adotado, ao longo dos tempos, como forma padrão no ordenamento jurídico brasileiro. Porém, é notório que esta forma de atuação estatal não tem conseguido atender satisfatoriamente aos anseios da sociedade, acarretando um volume estrondoso de ações judiciais interpostas e pendentes de análise, gerando, muitas vezes, desgaste, ineficiência e morosidade nas decisões jurídicas tributárias.

Nesse sentido, vislumbra-se, nas últimas décadas, a preocupação do legislador em reformular o modelo tradicionalmente estabelecido, para novas formas de atuação da Administração Pública, prementemente a necessidade de instituir reformas legislativas, no sentido de fomentar a efetividade da tutela jurisdicional e a ideia de duração razoável do processo.

A atuação da Administração Pública como entidade eminentemente autoritária e unilateral, “deixou de ser de fato, uma forma exclusiva de operação, sendo cada vez mais comuns, as situações que exigem a manifestação direta de vontade do contribuinte na relação tributária” (Muzzi Filho, 2013, p. 185).

Nesse diapasão, a forma dialógica e consensual da Administração Pública frente aos seus administrados vem assumindo grande importância no cenário democrático do Estado de Direito, consubstanciada, a exemplo, na necessidade de aproximação entre o Fisco e o contribuinte, impulsionando, dentre outros fenômenos, a regulamentação e a viabilização da transação tributária.

Especificamente, no âmbito do Direito Tributário e com intenção de regulamentar o disposto no artigo 171 do Código Tributário Nacional (Brasil, 1966), foi promulgada a Medida Provisória nº 899/2019 (Brasil, 2019), recentemente convertida na Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020).

Contextualizados esses apontamentos, ressalta-se que a primeira parte deste artigo será dedicada ao estudo do tema-problema da consensualidade da administração no âmbito tributário, suas perspectivas justafilosóficas acerca da consensualidade na atuação administrativa. No segundo tópico, estudar-se-á o instituto da transação tributária, com análise da Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) a partir da exposição de seu conceito, modalidades e, igualmente, críticas à Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020).

Utilizou-se metodologicamente, a pesquisa bibliográfica por meio de método

dedutivo, através de estudos e análise de livros, artigos, dissertações, teses, além da pesquisa documental, com o exame detalhado da legislação pertinente.

2 PERSPECTIVAS JUSFILOSÓFICAS ACERCA DA CONSENSUALIDADE NA ATUAÇÃO ADMINISTRATIVA

A ascensão do Estado Liberal proporcionou o retrocesso do poder absoluto frente ao domínio dos direitos individuais, em uma sociedade presumidamente livre e igualitária. É certo, pois, que o Estado Liberal não desapareceu, mas se transformou, dando ascensão ao Estado Social, mais apto a conciliar liberdade com isonomia democrática.

A Constituição da República de 1988 (Brasil, 1988), definiu a existência de um “Estado Democrático de Direito”, instituído em seu artigo 1º, “*caput*”, bem como no parágrafo único, em que dispõe que todo o poder emana do povo, que pode exercê-lo por meio de seus representantes eleitos ou diretamente, nos termos da Constituição.

Nesse norte, os fundamentos de um Estado Democrático de Direito nos remetem à ideia de poder estatal que se legitima segundo a manifestação de vontade dos seus cidadãos e pela participação popular na tomada de decisões. No Estado, portanto, não apenas de Direito, mas Democrático de Direito, quem legisla não é o Estado, mas o povo, que exerce sua soberania por intermédio de seus representantes. A lei não seria, produto do arbítrio do Estado, do príncipe, mas manifestação da soberania popular, que constitui o próprio Estado.

Helenilson Cunha Pontes, fazendo alusão a John Locke, aponta a origem do “princípio do consentimento popular”, que decorre da existência dessa soberania popular, qual seja:

O tributo constitui essencialmente uma retirada de patrimônio do indivíduo em favor do Estado. Dentro do ideal liberal (sobretudo a partir das ideias de John Locke), uma das tarefas primordiais do Estado é assegurar o livre gozo do direito de propriedade, logo, indispensável que o poder tributário fosse contido, sob pena de esvaziamento deste direito fundamental. Estavam assim assentadas as bases ideológicas para a consagração do princípio do consentimento popular como pré-requisito para o exercício do poder tributário por parte do Estado. A legitimidade do tributo não mais nasceria como expresso de um ato de vontade do titular do poder, mas como produto de uma deliberação dos destinatários da norma tributária: o povo. (Pontes, 2003, p. 97)

John Locke, no Segundo Tratado sobre o Governo Civil, dispõe que é “justo que todo aquele que desfruta de uma parcela de sua proteção contribua para sua manutenção com uma parte correspondente de seus bens” (Locke, 2006, p. 168). Porém, é indispensável o consentimento do contribuinte, ou seja, “que a maioria consinta, seja por manifestação direta

ou pela intermediação de representantes de sua escolha” (Locke, 2006, p. 168), “*in verbis*”:

[...] se qualquer um reivindicar o poder de estabelecer impostos e impô-los ao povo, está assim invadindo a lei fundamental da propriedade e subvertendo a finalidade do governo. Como posso me dizer proprietário de algo que outra pessoa possa por direito tomar quando bem entender? (Locke, 2006, p. 269)

Para John Locke, “o rei governa com o consentimento do povo, único fator que pode legitimar um governo” (Locke, 2006, p. 269) e, assim, “o poder legislativo não deve impor impostos sobre a propriedade do povo sem que este expresse seu consentimento, individualmente ou através de seus representantes” (Locke, 2006, p. 269).

Locke aponta para a indelegabilidade do Poder Legislativo que “não deve nem pode transferir para outros o poder de legislar, e nem também depositá-lo em outras mãos que não aquelas a que o povo o confiou” (Locke, 2006, p. 269), sustentando a igualdade na aplicação da lei, visto que o governo deve abster de alterá-las “em casos particulares, a fim de que haja uma única regra para ricos e pobres, para o favorito da corte e o camponês que conduz o arado” (Locke, 2006, p. 269).

Neste mesmo entendimento do destacado jusfilósofo inglês, mas fazendo referência à atuação da Administração Pública, temos os ensinamentos apresentado por Onofre Alves Batista Junior, no exato sentido de que a:

Administração Pública do Estado Democrático de Direito (eficiente, pluralista e participativo) deve aparelhar-se para possibilitar a permeabilidade da máquina burocrática à participação dos administrados, bem como estabelecer mecanismos para que os vários interesses conflitantes possam encontrar harmonização no seio da própria Administração, evitando-se assim, controvérsias jurídicas infundáveis, favorecendo, por outro giro, a aceitabilidade das decisões pelos atingidos, e sobretudo, pela própria coletividade. Nesse caminho, é que se pode observar o crescente desprestígio das decisões administrativas unilaterais, bem como a abertura das portas da Administração para a busca de soluções consensuais, consolidando-se assim, uma administração pública consensual (Batista Júnior, 2007, p. 413-414).

Nessa trilha, abrem-se perspectivas de “transações” e soluções concertadas da Administração com os administrados, no intuito de possibilitar maior justiça e eficiência na atuação administrativa concreta, tendo como certo que a administração não deve atuar perante o administrado como uma entidade eminentemente autoritária, mas sim como uma compositora de interesses, sejam públicos ou privados.

O ato administrativo, em sua essência, é dotado de imperatividade, vez que impostos de forma coercitiva, e constituem unilateralmente obrigações ou deveres. Porém, em algumas situações, os atos da Administração dependem da exteriorização da vontade do administrado, não se aperfeiçoando sem a presença do concurso de vontades. Por vezes, a eficácia do ato

administrativo depende da aceitação do particular interessado.

Nesse sentido, Almiro do Couto e Silva apresentou a tese de Walter Jellinek, em análise dos atos administrativos bilaterais e defendendo a teoria de que, para a validade do ato administrativo, a cooperação do interessado é tão importante quanto à decisão do Estado. Silva, coloca que Forsthoff adota, assim, o entendimento utilizando a expressão “atos administrativos que necessitam de coadjuvante” (Silva Couto, 2003, p. 79-95).

Carlos Victor Muzzi Filho (2013, p. 40) afirma que “Apesar da resistência à admissão do consenso, com a propagação do caráter unilateral do ato administrativo, é certo que há toda uma série de outras formas de atuação administrativa que escapam ao tradicional figurino do ato administrativo”.

Em outras palavras, a Administração Pública não atua apenas por intermédio de atos administrativos praticados unilateralmente, havendo, sim, formas de atuação que se baseiam no consenso entre Administração e o(s) administrado(s), mediante atos bilaterais, ainda que o grau de consenso exigido seja muito variável, muitas vezes limitando a adesão à fórmula proposta pelo Poder Público. Porém, ainda assim, esse consenso mínimo é indispensável, permitindo o reconhecimento da atuação administrativa por meio de atos bilaterais.

Pode-se afirmar, nesse sentido, que a análise da consensualidade na atuação administrativa é tema bastante controverso, porém extremamente importante à evolução da sociedade e do direito.

É inegável que a Administração Pública tem instituído novas formas de atuação, adotando a consensualidade em substituição ao ato unilateralmente produzido. E, com efeito, este fenômeno da manifestação de vontade também se tem estendido no âmbito da obrigação tributária que se justifica pelo consentimento do contribuinte através do âmbito Legislativo, no momento da instituição do tributo. Lado outro, a relação de consensualidade do sujeito passivo na relação tributária, é muito difícil de ser vislumbrada, conforme preceitua Misabel Abreu Machado Derzi ao asseverar que o “Estado é que tem supremacia sobre os eventos/acontecimentos, pois fabrica as leis, promove as cobranças de tributos e, ao mesmo tempo, julga os conflitos, jamais o contribuinte pelo menos diretamente” (Derzi, 2009, p. 337). Misabel Derzi reconhece que as “as leis são frutos do processo democrático”, considerando em primazia o “interesse de todos” (Derzi, 2009, p. 337).

O consentimento do sujeito passivo, no âmbito do direito tributário, pode ser identificado nas opções determinadas no sistema simplificado, que facilita a apuração dos tributos devidos como, a exemplo, nos os regimes de tributação simplificados, que podem ser adotados por opção do sujeito passivo, como o regime do lucro presumido, no imposto de Renda

Pessoa Jurídica ou o modelo simplificado de apuração do Imposto de Renda Pessoa Física.

Em outros casos, a opção provoca efeitos para além da mera alteração da forma de apuração do tributo, provocando alterações substanciais no próprio arquétipo da obrigação tributária. A opção do micro e pequeno contribuinte, por exemplo, pelo chamado Simples Nacional, resulta na adoção de novo tributo, cuja obrigação prescinde da configuração tradicional dos fatos geradores dos tributos substituídos pelo Simples Nacional (Muzzi Filho, 2013, p. 158-166). Outro notório modelo é o dos regimes especiais de tributação, utilizados em relação ao ICMS, que se constituem em inegáveis contratos fiscais, com a adoção de várias regras consensuais que, efetivamente, substituem o tradicional fato gerador do ICMS por uma tributação baseada em critérios outros pactuados pelo Fisco e pelo sujeito passivo (Muzzi Filho, 2013, p. 166-174).

Em outros casos, a manifestação da vontade do sujeito passivo pode ser configurada na adesão aos critérios alternativos de apuração do tributo, como nos Programas de Refinanciamentos de débitos tributários Federais (REFIS). As isenções condicionadas, ou isenções contratuais em busca de investimentos privados, a entidades federadas estabelecem acordos especiais em matéria tributária que, igualmente, constituem exemplos de contratos bilaterais, nos quais se estabelece a consensualidade entre Fisco e contribuinte.

Portanto, não podemos ignorar a participação da vontade do sujeito passivo nas relações tributárias. A obrigação tributária não pode mais ser compreendida e analisada apenas pela ótica da unilateralidade, imposição autoritária da administração em supremacia ao particular, devendo-se buscar o equilíbrio nas relações jurídicas tributárias entre o Fisco e o contribuinte, reavaliando, assim, os aspectos da relação contratual e, sobretudo, da manifestação de vontade.

3 A LEI DE TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A complexidade dos conflitos atuais tem demonstrado, de forma clara, a fragilidade e incapacidade do Estado na solução dos litígios. No âmbito tributário o cenário não é diferente, pois conflitos travados entre a Administração e o contribuinte têm aumentado em escala exponencial, sendo notório que o modelo atual não tem conseguido atender, de forma satisfatória, a grande quantidade de ações ajuizadas, acarretando em prestação ineficaz e insuficiente, impondo ao legislador a necessidade de apresentar reformas legislativas no sentido de fomentar a efetividade da tutela jurisdicional e a razoabilidade na duração do processo. Igualmente, as atividades administrativas, legislativa e judicial estão a cada dia refletindo

esgotamento e ineficiência em seu exercício.

A obrigação tributária, não raramente, é descumprida pelo seu devedor, cabendo, então, ao credor, promover as medidas legalmente previstas para a satisfação deste crédito, o que implica na tomada de medidas legalmente pré-processuais, bem como o próprio ajuizamento de ações exacionais que, por vezes, redundam no desencadeamento da atividade jurisdicional, a qual, entretanto, não tem se mostrado, necessariamente, na melhor tática em defesa dos interesses do erário, devendo ser repensada a sua quase exclusiva utilização na perseguição do crédito tributário (Costa; Araújo, 2019, p. 167).

Segundo relatório elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (2017, p. 113), as execuções fiscais representam 38% dos processos pendentes no Judiciário brasileiro, evidenciando que a desídia no enfrentamento desses problemas converte a mera letargia política em problema que se agrava constantemente, corporificando as desigualdades sociais e o chamado “custo-brasil” (Machado; Balthazar, 2017, p. 223).

Em uma análise mais profunda, é possível perceber que os processos de execução fiscal têm contribuído, em grande escala, para o entrave do Poder Judiciário e paralisação de pautas relevantes de julgamento.

Os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 38% (trinta e oito por cento) do total de casos pendentes e 75% (setenta e cinco por cento) das execuções que tramitam no Poder Judiciário. Os processos dessa classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91% (noventa e um por cento), ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2016, apenas 09 foram baixados. Desconsiderando esses processos, a taxa de congestionamento do Poder Judiciário cairia de 73% (setenta e três por cento) para 65% (sessenta e cinco por cento) em 2016 (redução de 8 pontos percentuais).

Estudos realizados anualmente pelo Conselho Nacional de Justiça, compilados em relatórios denominados “Justiça em Números”, bem como outros estudos semelhantes¹, têm evidenciado a morosidade e ineficiência do modelo de resolução de conflitos tributários, predominantemente litigioso e judicial, que não têm contribuído satisfatoriamente para a extinção de demandas entre o Fisco e o contribuinte, assim como são pouco efetivos na recuperação de créditos tributários inscritos em dívida ativa.

Com efeito, nos dados publicados no relatório do Conselho Nacional de Justiça² do

¹ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Custo unitário do processo de execução fiscal na Justiça Federal. Brasília, 2011.; INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL (ETCO). Desafios do contencioso tributário brasileiro. 2019.

² CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). Justiça em números 2020- Brasília: CNPJ, 2020.

ano de 2020, o Poder Judiciário finalizou o ano de 2019 com 77 (setenta e sete) milhões de processos em tramitação, sendo que 55,8% (cinquenta e cinco inteiros e oito centésimos por cento) desses processos encontravam-se na fase executória. Demonstrou-se, ainda, que mais da metade dos processos de execução é composta por execuções fiscais, as quais representam o percentual de 70% (setenta por cento) e, desse erário, 39% (trinta e nove por cento) representam processos pendentes de julgamento.³ Isso sem contar que o relatório em questão exclui de seus dados os processos administrativos tributários que tramitam pelos tribunais administrativos da União, Estados e Municípios.

À luz desta estatística, podemos concluir que o Estado é um dos principais contribuintes ativos para o elevado número de processos em tramitação, carretando ao Poder Judiciário, além de morosidade e burocracias tantas, os altos custos das execuções fiscais.

O volume exacerbado de normas tributárias e as constantes mudanças normativas têm gerado insegurança jurídica, e ineficiência administrativa. Segundo a exposição de motivos do Projeto de Lei nº 5.092/2009 (Câmara dos Deputados. Brasil, 2009), a execução dos créditos tributários tem, em média, duração de 16 (dezesesseis) anos, considerando o conjunto dos procedimentos administrativos e fiscais.

Estudo desenvolvido pelo Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) e pela empresa Ernst & Young (EY), reportou que o tempo médio total de tramitação de um processo no contencioso tributário federal, considerando o tempo do processo administrativo e judicial, na primeira e segunda instancias e nos tribunais superiores, corresponde ao período médio de 18 (dezoito) anos e 11 (onze meses), concluindo, ainda, que o decurso de prazo dos litígios em âmbito tributário tem aumentado ao longo dos tempos.

Aliado a esse cenário, o montante de recuperação do crédito inscrito em dívida ativa também se torna preocupante. De acordo com o estudo supramencionado, o valor do crédito tributário contencioso, no ano de 2018, correspondeu a mais de R\$ 3 trilhões e R\$ 440 bilhões. Em contrapartida, os créditos que incorporaram o caixa da União não atingiram R\$ 2 trilhões e 941 bilhões.⁴

Isso posto, pode-se afirmar que os modelos tradicionais de resolução de conflitos adotados nos âmbitos de atuação do Estado têm-se revelado ineficientes, dando margem para a

³ Nesse relatório também foi demonstrado que a taxa de congestionamento, que mede o percentual de processos que não foram baixados comparativamente ao total de processos em tramitação no ano de 2019, representa em média percentual de 71,2% sendo que nas execuções fiscais esse percentual sobe para 86,9%.

⁴ Desse montante do crédito tributário contencioso, constatou-se que cerca de 19% representavam valores em discussão no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). De acordo com o relatório de dados gerenciais do próprio CARF, divulgado em maio de 2020, estão pendentes de julgamento no tribunal 109.810 (cento e nove mil e oitocentos e dez) processos, o equivalente ao valor de R\$ 549,7 bilhões.

implantação de novos métodos, conceitos e técnicas de resolução de conflitos.

O teórico Nick Luhmann, em seus trabalhos, apresenta a teoria dos sistemas que “consiste em uma técnica, um instrumento, um modo de proceder. Decidir pelo uso da teoria dos sistemas para observar a sociedade, implica um momento de arbitrariedade” (Luhmann, 1998, p. 17). Para Luhmann o sistema torna-se, então, complexo, quando não consegue responder imediatamente a todas as relações entre os elementos e nem todas as suas possibilidades podem realizar-se. Ao empregar a teoria dos sistemas, o observador procura reduzir a complexidade do mundo e observa que o sistema não tem uma estrutura imutável, enfrentando ambientes complexos. E, como condição para esse enfrentamento, faz-se necessário que o sistema se transforme internamente, criando subsistemas, ou seja, evoluindo.

Com um sistema jurisdicional improdutivo, que não tem conseguido satisfazer os anseios da sociedade e a complexidade das relações existentes, tem-se buscado reduzir esses entraves, com vistas a desenvolver novos métodos de solução aos litigantes.

Dessa maneira, não há contradição entre a exigência constitucional da legalidade e a abertura de novas possibilidades de contratualização das relações de Direito Público e Tributárias, sobretudo quando adotada a noção de que a legalidade, em sua origem, é a expressão do consentimento do cidadão à atuação estatal. E, uma vez reconhecida a insuficiência da lei como instrumento para regular de forma exaustiva as relações jurídicas existentes na sociedade, a contratualização preserva o que talvez seja o aspecto mais importante da legalidade, qual seja, a expressão do consentimento do cidadão.

Em análise da teoria dos sistemas, a releitura que se faz do princípio da legalidade: mostra que a solução que o sistema jurídico oferece para as irritações vindas de outros sistemas, notadamente o sistema econômico, de modo a manter a própria autopoiese do sistema jurídico. O apego à legalidade como fonte exaustiva do Direito não explica a realidade cotidiana das relações jurídicas de Direito Público, que agora são examinadas com ênfase nas relações tributárias. A incapacidade de se compreender a nova feição da atuação estatal (atuação contratualizada) implicaria a conclusão de que o sistema jurídico teria entrado em colapso, diluindo-se no ambiente ao seu entorno, pois que incontáveis relações tributárias ocorreriam à margem das leis tributárias. Esta conclusão, porém, não é correta, de modo que as relações tributárias continuam a ser regidas pelo sistema jurídico, mas por outros meios além da legalidade em sua concepção clássica (Muzzi Filho, 2013, p. 45).

A abordagem realizada, no plano macrojurídico, assenta-se em proposições sustentadas por Niklas Luhmann, de modo a considerar a teoria sistêmica do Direito, que não renega o contato dele, Direito, com outros sistemas sociais (abertura cognitiva), mas acentua a necessidade de o Direito operar com critérios próprios (fechamento operacional). O princípio da legalidade é objeto, então, de outra leitura que, preservando a função originária da legalidade

(qual seja, a de mecanismo para autorizar a tributação), explica a razão pela qual eventuais manifestações de vontade do contribuinte, no curso da relação tributária, não se contrapõem a própria legalidade.

A legalidade, assim, será complementada pelo princípio da praticabilidade, entendido este como uma das formas pelas quais também se faz o acoplamento estrutural entre sistemas jurídicos e econômico, compreendendo-se assim, a contratualização, que a cada dia, se faz mais presente no Direito Público. (Muzzi Filho, 2013, p. 10). A transação tributária também se apresenta, pois, como uma alternativa para minimizar os entraves enfrentados pela administração pública para recuperar, com eficiência, os créditos tributários, bem como para reduzir a quantidade de execuções fiscais que tramitam perante o Poder Judiciário. (Oliveira; Frattari, 2020, p. 65)

4 O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional prevê, dentre as modalidades de extinção do crédito tributário dispostas no inciso III do artigo 156, a transação. O artigo 171 do mesmo diploma legal determina que a lei pode facultar, nas condições que estabelecer, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, a celebração de transação que, mediante concessões mútuas, importe em extinção do crédito tributário.

Luciano Amaro (2009, p. 389) retrata que a transação é definida como a celebração de um acordo, que implica concessões recíprocas e que segue parâmetros fixados na lei, e cuja autoridade competente para sua celebração também é designada por lei, embora esta não possua poderes discricionários.

Phelippe Toledo de Oliveira (2015, p. 237-238) também defende que a transação não confere amplos poderes para os sujeitos da obrigação negociarem o crédito tributário, diferentemente do instituto do direito privado, embora não se restrinja a um simples ato unilateral da autoridade fazendária, sendo melhor definida como um ato unilateral com certa participação do contribuinte.

Onofre Alves Batista Junior (Batista Júnior, 2007, p. 328) entende que o Código Tributário Nacional abriu a possibilidade às pessoas políticas de, por meio de lei, disciplinarem a transação, isto é, a transação administrativo-tributária tem como pressuposto a existência de lei da entidade tributante disciplinando sua celebração.

Não havendo lei, a transação não pode ser realizada, ou seja, a autoridade administrativa não está autorizada a transigir. A Administração Pública, nas margens de

discricionariedade, deve respeito, em suas decisões, aos princípios constitucionais reitores do Direito Administrativo Tributário, ou seja, a Administração Pública, para celebrar transação administrativo-tributária, deve reverência às vinculações tendenciais postas por vetores constitucionais, tais como os princípios da moralidade, da imparcialidade, da isonomia, da razoabilidade, dentre outros. (Batista Júnior, 2013, p. 185)

A transação é, portanto, ato bilateral que decorre da vontade das partes e modifica relações jurídicas, podendo ser considerada um contrato. Trata-se de contrato regido por normas específicas de Direito Público, fato que agrega ao acordo limites e características peculiares, mas não retira sua natureza contratual. (Melo Filho, 2020, p. 608)

Em relação à presença de litígio, questiona-se se a transação tributária alcançaria discussões administrativas ou se somente poderia ocorrer diante de processos judiciais.

Humberto Theodoro Júnior, valendo-se da clássica lição de Francesco Carnelutti, define o litígio como “um conflito de interesses qualificado por uma pretensão revestida”. Segundo Theodoro Jr., o conflito de interesses ocorre quando mais de um indivíduo deseja usufruir do mesmo bem. Dessa forma, o litígio surge em momento anterior ao processo, podendo, inclusive, sequer repercutir na esfera jurisdicional. (Theodoro Júnior, 2020, p. 109)

Discorrendo acerca do momento em que surge o litígio, Batista Júnior argumenta que o Código Tributário Nacional emprega o termo em sentido amplo, de forma que a transação poderá ocorrer tanto em procedimento administrativo quanto em processo judicial. (Batista Júnior, 2007, p. 413-414) De fato, o litígio também está presente na esfera administrativa, bastando que o contribuinte impugne administrativamente a obrigação tributária para que se configure o litígio hábil a ensejar a transação.

O instituto da transação, apesar de ser uma disposição legislativa atual, já era alvo de discussões e análises anteriores. Podemos vislumbrar alguns mecanismos de solução de conflitos paralelos ao judiciário, podendo ser considerados como institutos afins à transação tributária, que já se destacavam na década de 1990 no ordenamento nacional por meio do Estatuto da Criança e do Adolescente (ECA), do Código de Defesa do Consumidor (CDC), dos termos de compromisso do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), considerados, portanto, transações com impossibilidade de rediscussão de seu conteúdo, por terem efeito de “coisa julgada” (Neto, 2003, p. 107).

O Código Civil de 2002 trouxe a transação exclusivamente para bens patrimoniais. A lei dos Juizados Especiais Federais legitima aos advogados da União transigir nas causas inferiores a 70 (sessenta) salários-mínimos, quando as partes forem pessoa física, microempresa

ou empresa de pequeno porte. Já a Lei nº 13.140/2015 (Brasil, 2015) introduziu a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, com o objetivo de oferecer meio alternativo de soluções das controvérsias entre órgãos e entidades da Administração Pública em relação a todos os entes federativos.

Em perspectiva histórica, o primeiro diploma legal a contemplar a possibilidade de transação em matéria tributária foi determinado pela Lei nº 1.341/1951 (Brasil, 1951), em seu artigo 29, segundo o qual, no caso de dúvidas sobre relações jurídicas, era permitido à Fazenda Nacional, mediante autorização do Procurador Geral, realizar a transação.

Um segundo instituto existente e que também gera debate sobre seu alcance, são os programas de parcelamento extraordinários de créditos tributários federais, instituídos por leis especiais. Tais parcelamentos, a exemplo do PAES pela Lei nº 10.684/2003 (Brasil, 2003), PAES pela Medida Provisória nº 303/2006 (Brasil, 2006), Parcelamento conforme Lei nº 11.941/2009 (Brasil, 2009), e suas reaberturas pelas Lei nº 12.865/2013 (Brasil, 2013) e 12.973/2014 (Brasil, 2014), Parcelamento regulamentado pela Lei nº 12.996/2014 (Brasil, 2014) e PERT instituído pela Lei nº 13.496/2017 (Brasil, 2017), consistem em programas que podem ser considerados atos administrativos negociais e que, em sua origem, constituem negócio jurídico firmado entre o Fisco e contribuinte, para o cumprimento voluntário de obrigação nos termos pactuados (Silva Ribas, 2015, p. 171).

Já Hugo de Brito Machado (2005, p. 524) classificou o Refis como transação, entendimento semelhante ao de Roque Antônio Carrazza (1996, p. 16) que, além de defender que os parcelamentos tributários seriam hipóteses de transação, também defende que, com a adesão a determinado parcelamento, ocorreria a novação do débito, diante, justamente, da transação celebrada.

No âmbito tributário federal, a Medida Provisória nº 899/2019 (Brasil, 2019), recentemente convertida na Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020), regulamentou o instituto da transação tributária, estabelecendo os requisitos e as condições necessárias para que a União Federal e contribuintes possam realizar transações resolutivas de litígios referente aos créditos da Fazenda Pública.

5 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEI Nº 13.988/2020

A Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) foi originada da conversão da Medida Provisória nº 899/2019 (Brasil, 2019), que regulamentou o instituto da transação tributária. Conforme Exposição de Motivos que justificou a edição da MP nº 899/2019 (Brasil, 2019), ficou

demonstrado a necessidade de regulamentação da transação, bem como o aumento da efetividade da recuperação de créditos tributários federais. Outros motivos, também foram expostos para viabilizar a implantação da Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020), tais como estímulo à diminuição de litígios tributários, economia de custos processuais e melhor dosagem na negociação de dívidas não adimplida, em atendimento à justiça fiscal.

O modelo de transação tributária instituído buscou inspiração na experiência internacional, especialmente no modelo utilizado pela Administração Tributária dos Estados Unidos da América, que, sob o viés da *common law*, privilegia a negociação por meio de mecanismos alternativos à utilização de meios coercitivos de cobrança de créditos tributários. (Oliveira; Phelippe, 2015, p. 79)

Uma das diretrizes buscadas pelas Administrações Tributárias ao redor do mundo, especialmente aquelas que fazem parte da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), diz respeito à existência de suporte à conformidade voluntária, ou seja, aos mecanismos criados pela Administração Tributária para que o adimplemento voluntário ocorra com o menor ônus possível para o Fisco e contribuintes.

Ao instituir o Pedido de Revisão de Dívida Inscrita (PRDI), o negócio jurídico processual no âmbito tributário e, agora, a transação tributária no âmbito federal, o Brasil adere ao modelo utilizado por diversas Administrações Fiscais internacionais, permitindo, efetivamente, a melhor avaliação da maneira como a Fazenda Pública instituirá mecanismos para viabilizar a conformidade fiscal.

Pode-se afirmar, portanto, que o direito, como uma construção interpretativa que o é, e tendo como pilar os princípios norteadores da lei, culmina para a descentralização das decisões políticas-sociais da mão do Estado, para uma Administração Pública consensual, mais permeável às demandas emergentes da sociedade, com a finalidade de atrair a coletividade para uma maior participação nas relações jurídicas, dentre estas as tributárias, consubstanciadas na dualidade Fisco e contribuinte.

5.1 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) disciplinou, em seu artigo 2º, modalidades de transação tributária, quais sejam: a transação por adesão para terminação de litígios administrativos sobre créditos tributários administrativos pela Receita Federal do Brasil, a transação por adesão, para a terminação de litígios judiciais sobre créditos tributários, bem como a transação individual ou por adesão na cobrança de créditos, tributários ou não, inscritos

em dívida ativa da União, das autarquias e fundações públicas federais ou, ainda, aqueles cobrados pela Procuradoria Geral da União e que não se sujeitam à inscrição em dívida ativa.

Veja-se.

A transação na modalidade cobrança de créditos da União poderá ser regulamentada através de adesão a edital, publicado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ou individual, por iniciativa de qualquer das partes. Trata-se, portanto, de transação a respeito de créditos já definitivamente constituídos e inscritos em dívida ativa, sujeitos à cobrança administrativa ou judicial pela PGFN. Além disso, a transação de créditos da União tem como escopo a obtenção de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, objetivando evitar que devedores que, com plena capacidade de pagamento, também renegociem suas dívidas com obtenção de benefícios que são direcionados aos desprovidos desta capacidade contributiva.

Dada a semelhança desta espécie de transação com programas de parcelamento especiais ocorridos no passado, onde o contribuinte, através de um acordo de adesão, aceitava as condições pré-estabelecidas pelos órgãos da administração sem transigir, muito se discute acerca da implantação de meios de controle quanto à capacidade contributiva do contribuinte no momento da negociação e a eficiência desta nova forma de atuação.

Neste sentido, em relação à capacidade contributiva do devedor, a PGFN instituiu a Portaria PGFN nº 9.917/2020 (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Brasil, 2020), em especial artigos 19, 21, 23 e 24, com o intuito de estabelecer formas de auferir a capacidade de pagamento do contribuinte, utilizando informações cadastrais, patrimoniais ou econômicas-fiscais disponibilizadas à Receita Federal através de arquivos eletrônicos. Para que esses parâmetros sejam realizados em conformidade com os princípios constitucionais da igualdade, eles não podem ser proclamados em apenas um plano formal, sendo necessário, nessa ótica, investigar o que é dotado como critério de discricionariedade e verificar se há existência dos institutos da racionalidade, proporcionalidade, isonomia tributária e congruência na sua aplicação.

Quanto aos descontos, a lei os limita em 50% (cinquenta por cento) do total dos créditos a serem transacionados. Este percentual, porém, poderá chegar a 70% (setenta por cento) no caso de pessoas físicas, microempresas ou empresas de pequeno porte, vedada a redução do seu montante principal. Quanto ao prazo, a lei admite concessões pela fazenda pública para que receba seu crédito em até 84 meses, estendendo o prazo para 145 (cento e quarenta e cinco) meses, nos casos de pessoa física, microempresas e empresas de pequeno porte. No entanto, caso haja parcelamento ou moratória, a exigibilidade dos débitos é suspensa, conforme disposto no § 2º do artigo 3º da Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020). A lei não veda a

possibilidade de as partes acordarem acerca da suspensão da ação judicial, caso ela exista. E cumpre ressaltar, que o valor originário poderá ser integralmente cobrado deduzido as quantias quitadas, na hipótese de rescisão.

Por sua vez, a modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, possui como principal finalidade a extinção de litígios administrativos e judiciais que envolvam relevantes discussões jurídico-tributárias. O § 1º, do artigo 30 da Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) define “disseminadas controvérsias” como aquelas relativas às matérias que estejam em curso em pelo menos três tribunais regionais federais distintos, e que existam mais de cinquenta processos da mesma matéria, todos envolvendo sujeitos passivos diferentes; as controvérsias que já sejam objeto de incidente de resolução de demandas repetitivas já conhecidas pelo tribunal processual, ou as controvérsias que envolvam parte significativa de contribuintes de determinado setor econômico ou produtivo. Já o § 2º dispõe sobre as controvérsias relevantes, definindo ser aquelas que somadas produzem um impacto econômico igual ou superior a 01 (um) bilhão de reais, que sejam objeto de decisões divergentes entre as turmas ordinárias do Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF) ou, ainda, aquelas objeto de sentenças ou acórdãos conflitantes.

Neste aspecto, ao aderir à transação por adesão no contencioso tributário, o contribuinte deverá desistir de todas as alegações de direito que tenha sustentado em relação ao débito transacionado e às demais ações que possam ser objeto deste débito. Incluindo, também, a impossibilidade de litigar em relação a fatos geradores futuros que estejam atrelados ao objeto da negociação.

A última modalidade, transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, são aqueles litígios cujo valor não ultrapassa a 60 (sessenta) salários-mínimos, sendo o sujeito passivo pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte.

Da mesma forma, que ocorre com a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nessa modalidade não existe dispositivo que veda a concessão de descontos ao valor do principal, exigindo que o desconto máximo total seja de até 50% (cinquenta por cento) do crédito tributário. A Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) não trouxe muitos dispositivos que regulamentassem a respeito deste tipo de transação, cabendo, de forma discricionária, mas sem ferir ao princípio da legalidade, a competência para interpretação ao Ministro de Estado da Economia, ao Procurador Geral da Fazenda Nacional, ao Secretário Especial da Fazenda do Brasil disciplinar sobre a matéria.

6 CRÍTICAS À LEI Nº 13.988/2020

Embora a Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) tenha sido instituída como mecanismo para dispor sobre a transação tributária, ainda existem muitos desafios e serem superados.

Em seu artigo de opinião publicado no site Consultor Jurídico, Gustavo Amaral (Menezes, Daniel, 2019, p. 92) afirma que a MP nº 899/2019 (Brasil, 2019) mistura conceitos, criando figura de validade duvidosa. O autor sustenta que o diploma legal, em que pese pretender regulamentar o instituto da transação, na prática consiste em parcelamento com anistia, por não implicar novação nem extinção imediata do crédito tributário. Por esse motivo, entende que a medida provisória afrontaria a Constituição, em especial no que diz respeito à exigência de lei específica, uma vez que muito do que a constituição atribuía à lei teria sido delegada externamente ao Ministro da Economia. O autor defende o entendimento que a previsão de aceitação dos critérios de interpretação da Fazenda Pública ou renúncia de pretensões futuras, estabelecidas no inciso V do artigo 3º e inciso III do § 3º do artigo 17, instituiriam a novação da obrigação.

Hugo de Brito Machado (Daniel Menezes, 2019, p. 92) aponta para possível incompatibilidade do instituto com o princípio da indisponibilidade. Segundo o autor, por ser a atividade das autoridades tributárias plenamente vinculadas, as previsões contidas na medida provisória seriam suficientes ao atendimento do requisito constitucional, não se tratando no exercício de vontade pessoal.

Como a Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020) possibilitou abertura no campo das discussões e concessões acerca do grau de liberdade que poderá ser outorgado aos administradores, receia-se que os acordos firmados entre Fisco-contribuinte poderão eventualmente ocasionar desigualdades de patamares em favor do arbítrio. A discricionariedade conferida à autoridade fiscal para celebrar transações, mesmo que limitada por lei, confere à autoridade grande desafio: não extrapolar os limites da lei conferidos e, ao mesmo tempo, avaliar as concessões a serem aplicadas aos contribuintes em cada caso concreto.

Luís Inácio Adams (Menezes Daniel, 2019, p. 93) registra a ausência de previsão legal para que se empregue a compensação como mecanismo de transação de forma mais ampla. Rodrigo Lázaro critica a obrigação de serem incluídos todos os débitos elegíveis no caso da transação na cobrança da dívida e sustenta que a limitação desta modalidade aos deveres irrecuperáveis ou de difícil recuperação não encontraria respaldo no Código Tributário Nacional.

Andrei Furtado Fernandes (Menezes Daniel, 2019, p. 93), por sua vez, ressalta que a transação prevista na novel legislação seria menos atrativa que os programas de recuperação

fiscal anteriores em razão do prazo reduzido.

Rogério Leite (Menezes, Daniel, 2019, p. 93) aponta que, em momentos de crise, com baixa liquidez empresarial, saídas que envolvam desembolsos de recursos para as empresas, ainda que com descontos, onerariam o caixa e não se mostram vantajosas. Nesta situação, as empresas tenderiam a preferir soluções capazes de levantar disponíveis, como o próprio ajuizamento de ações para recuperação de tributos, não sendo a transação, assim, opção atrativa.

Diante de tais críticas, são inegáveis os efeitos da inovação que a lei de transação trouxe ao ordenamento jurídico pátrio, porém não se olvida dos inúmeros desafios encontrados pela autoridade fazendária no momento de celebração destes acordos, principalmente em relação ao campo da consensualidade e da discricionariedade do ato que, apesar de serem respaldados por previsão normativas, para serem de fato eficazes e eficientes, deverão ser amplamente analisados e amadurecidos ao longo dos próximos anos.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os fundamentos do Estado Democrático de Direito brasileiro nos remetem à ideia de poder estatal que se legitima segundo a vontade manifestada da população, em ruptura à anterior administração autoritária e unilateral e, portanto, na transição para a existência de relação baseada em consensualidade e bilateralidade em questões relativas a eventuais controvérsias tributárias entre o Fisco e o contribuinte.

Nesse contexto, surgiu a necessidade de serem adotadas novas formas de solução de conflitos em matéria de Direito Administrativo e Tributário, em especial a adoção de transações consensuais que pudessem proporcionar celeridade, eficiência e maior isonomia aos feitos de natureza tributária, tema que não é recente e que vem sendo discutido ao longo dos anos.

Com o advento da Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020), que dispõe sobre transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, grandes avanços foram introduzidos na sistemática de resolução de conflitos entre o Fisco e o contribuinte.

Contudo não à salvo de críticas e teorizações que, com foco na prática e na justiça tanto para a Fazenda Pública como para seus devedores, intencionam dar a melhor interpretação ao diploma legal em questão, bem como prever suas limitações e eventuais anacronismos, visando dar cabo dos desafios que já surgiram - e certamente surgirão - de sua aplicação.

Certo é que a Lei nº 13.988/2020 (Brasil, 2020), além de necessária, corresponde aos anseios da tendência do Direito brasileiro de oxigenar, quando possível, as relações entre os

âmbitos público e privado, e, com foco na segurança jurídica para as partes envolvidas, otimizar e multiplicar os meios possíveis de solução de controvérsias extrajudiciais, visando desafogar o Judiciário pátrio e, assim, responder, com eficiência e eficácia, aos anseios sociais, sejam os particulares, sejam os coletivos.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. Transação Tributária e Extrafiscalidade: Uma Abordagem à Luz do Controle de Proporcionalidade. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/VV7DGLL5Hc4GDKB3S6HFyyn/?lang=pt>. Acesso em: 15 abr. 2024.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Transações Administrativas: um Contributo ao Estudo do Contrato Administrativo Como Mecanismo de Prevenção e Terminação de Litígios e Como Alternativa à Atuação Administrativa Autoritária, no Contexto de uma Administração Pública Mais Democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

BEVILACQUA, Lucas; BUÍSSA, Leonardo - Consensualidade na Administração Pública e Transação Tributária. Fórum Administrativo - FA, Belo Horizonte, ano 15, número 174, p. 46-54, ago. 2015.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios Contemporâneos Para a Prática da Transação Tributária: da Discricionariedade Compartilhada e da Cooperação do Contribuinte. Caminho para a Eficiência da Atividade Tributária. XX Encontro Nacional do CONPEDI – Brasília - DF, Direito Tributário e Financeiro I. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais/XXcongresso/Integra.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2024.

BRASIL, Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2020. Institui o Código Civil. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. [Constituição da República Federativa do Brasil (1988)]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/civil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 21.abr.2024

BRASIL. Lei 10.684, de 30 de maio de 2003. Institui o Programa de Parcelamento Especial-PAES. https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm. Acesso em: 19 abr. 2024.

BRASIL. Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. Institui o Programa de Parcelamento Excepcional - PAEX. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111491.htm. Acesso em: 22 abr. 2024.

BRASIL. Lei 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que específica. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2019-2022/2020/Lei/L13.988.htm. Acesso em: 13 abr. 2024.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1517.htm. Acesso em: 17 abr. 2024.

BRASIL. Lei 9.964, de 10 de abril de 2000. Institui o Programa de Recuperação Fiscal-REFIS. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/lei/9964.htm. Acesso em: 19 abr. 2024.

BRASIL, Medida Provisória 303, de 29 de junho de 2006. Dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social nas condições que especifica e altera a legislação tributária federal. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL, Medida Provisória 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/mpv/mpv899.htm. Acesso em: 15 abr. 2024.

BRASIL, Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608>. Acesso em: 20 abr. 2024.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei 5.092, de 27 a05 de 2009. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=436125>. Acesso em: 15 abr. 2024.

COSTA, Araújo; CONRADO, Juliana; CÉSAR, Paulo. Inovações na cobrança do Crédito Tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasul, 2019, p. 165-188.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira Fernandes. A Transação Tributária a Serviço da Consensualidade e da Eficiência Administrativa: Aspectos Polêmicos Sobre a Viabilidade da Transação Tributária em Face dos Princípios Constitucionais do Direito Administrativo. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226>. Acesso em: 15. abr. 2024.

FRANCO, Marcelo Veiga. Administração Pública Como Litigante Habitual: a Necessária Mudança da Cultura Jurídica de Tratamento dos Conflitos. 2018. Orientador: Gláucio Ferreira Maciel Gonçalves. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Direito. 2018. Disponível em: https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/BUOS-B9HHYR/1/tese_marcelo_veiga_franco1.pdf. Acesso em 27. abr. 2024.

GUIMARÃES, Vasco Branco. Transação e Arbitragem no âmbito Tributário. Editora Fórum. 2008. p. 137-166.

JELLINEK, Walter. Verwaltungsrecht, Berlin, 1929, § 11, IV. WALTER JELLINEK, “Verwaltungsrecht”, 1948, p. 505, H. J. WOLFF, op. cit. I, p. 484, THEODOR MAUNZ, “Das Recht der öffentlichen Sachen und Anstalten”, 1957, p. 3)

KUNZLER, Caroline de Morais, A Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann. Estudos de Sociologia, Araraquara, 16, 123-136,2004. LUHMANN, 1997, p. 105).

MENEZES, Daniel Telles. Possibilidades Jurídicas Para Uma Transação Mais Ousada. Disponível em https://anafe.org.br/wp-content/uploads/2021/05/pgfn_11-1_05_possibilidades-juridicas-2.pdf. Acesso em: 29. abr. 2024.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Consensualidade Como Requisito da Transação Tributária. II Encontro Virtual do Conpedi - Direito Tributário e Financeiro I. Disponível em: <http://site.conpedi.org.br/publicacoes/nl6180k3/62f9kary/3Lf6pEB5wG2Am6nr.pdf>. Acesso em: 03 març. 2024.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. A Vontade do Contribuinte no Direito Tributário (Existem Contratos Fiscais?). Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais. Belo Horizonte. 2002. p. 11-32.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. O Consentimento do Contribuinte Como Técnica de Segurança Jurídica e Praticabilidade no Estado Democrático de Direito. Tese (Doutorado em direito) - Universidade Federal do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte. 2013. Disponível em: https://www.oasisbr.ibict.br/vufind/Record/UFMG_75a39e05335e9fbdf41d74fb6adec9. Acesso em: 10 abr. 2024.

MUZZI FILHO, Carlos Victor. O Princípio da (In)eficiência no Controle dos Reiterados Programas de Refinanciamentos de Débitos Tributários Federais (REFIS). Disponível em: <https://revista.fdsu.edu.br/index.php/revistafdsu/article/view/245/230>. Acesso em: 15 abr. 2024.

MUZZI Filho, Carlos Victor; FERNANDES, Marcelo Romanelli Cezar, Transação Administrativa Tributária: Uma Forma de Desjudicialização. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/8426/pdf>. Acesso em 20 abr. 2024.

SILVA, Almiro do Couto e. Atos Jurídicos de Direito Administrativo Praticados por Particulares e Direitos formativos. Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul: RPGE, Porto Alegre, v. 27, n. 57, supl., p. 79-95, dez. 2003. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/132367>. Acesso em: 29 abr. 2024.

SILVA, Cassiana Vitória Guedes Oliveira, A Transação Tributária Como Instrumento Satisfatório Para a Solução Isonômica de Litígios Tributários, Revista Tributária de Finanças Públicas, 2020.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos De. Transação Tributária: Definição, Regulamentação e Principais Desafios. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_06_transacao-tributaria.pdf. Acesso em: 18 abr. 2024.

THEODORO, Filho, Wilson Roberto - A Teoria da Interpretação em Ronald Dworkin, Revista Jurídica da Presidência, Brasília, volume 17, número 113, outubro/2015/Jan.2016. p. 657-676.

VEIGA Júnior, João Carlos Valentim, Vanzella, José Marcos Miné - A Racionalidade da Jurisdição e a Crítica de Habermas ao Juiz Hércules de Dworkin. Disponível em:

<http://www.lo.unisal.br/direito/semidi/publicacoes/livro6/Jo%C3%A3o%20Carlos%20Valentim%20Veiga%20Junior%20e%20Jos%C3%A9%20Marcos%20Min%C3%A9%20Vanzella.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

VERGUEIRO, Camila Campos. Texto x Norma Jurídica: Transação é Causa de Extinção da Obrigação Tributária. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2020/12/Artigo.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2024.

WALDMAN, Ricardo Libel - A Teoria dos Princípios de Ronald Dworkin, Direito e Democracia, volume 02, n.2, 2001.