

Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
Programa de Pós-Graduação em Direito
Curso de mestrado

Rafael de Almeida Pujol

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL:
PERSPECTIVAS DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO**

FLORIANÓPOLIS (SC)
2017

Rafael de Almeida Pujol

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL:
PERSPECTIVAS DA ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Dissertação apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves

Florianópolis, SC
2017

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Pujol, Rafael de Almeida

Transação Tributária no Brasil: Perspectivas da
Análise Econômica do Direito / Rafael de Almeida
Pujol ; orientador, Everton das Neves Gonçalves -
SC, 2017.
228 p.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de
Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas,
Programa de Pós-Graduação em Direito, Florianópolis,
2017.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Transação tributária. 3. Interesse
público. 4. Eficiência econômica. I. Gonçalves,
Everton das Neves . II. Universidade Federal de
Santa Catarina. Programa de Pós-Graduação em Direito.
III. Título.

Rafael de Almeida Pujol

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: PERSPECTIVAS DA
ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO

Esta dissertação foi julgada adequada para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO e aprovada em sua forma final pelo Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 28 de março de 2017.

Prof. Dr. Arno Dal Ri Junior
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito

Banca examinadora:

Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves
PPGD/CCJ/UFSC – Presidente

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Prof. Dr. Samuel da Silva Mattos

Profa. Dra. Carolina Sena Vieira

Dedico a ti, Amanda.

AGRADECIMENTOS

Na construção de qualquer trabalho, há sempre muitas mãos e muitas cabeças que ajudaram a pavimentar o caminho ou que estiveram lado a lado quando o percorremos. Agradecer é uma forma de dividir o mérito, de deixar claro que não existe nada na vida da gente que seja feito sozinho. Alguém sempre estende a mão; e mesmo as mãos recolhidas, fazem-nos andar atrás da próxima mão estendida.

Agradeço, em primeiro lugar, a meu orientador, Prof. Dr. Everton das Neves Gonçalves, que, mesmo sem me conhecer, dispôs-se a orientar-me neste difícil caminho que é o início de uma atividade acadêmica, e que colocou as primeiras luzes de como deve ser visto este período: apenas a base do que ainda está por vir.

Agradeço ao professor Dr. Ubaldo Cesar Balthazar que, com todo o seu conhecimento e experiência, consegue transmitir de forma simples, mas profunda e clara, o seu amplo conhecimento do Direito Tributário e, especialmente, da história da tributação no Brasil, lançando luzes sobre temas complexos, e dividindo com aqueles que o ouvem suas inquietações; uma delas, a possibilidade de transacionar em matéria tributária, foi aproveitada por este que agora agradece.

Agradeço à professora Dra. Thais Luzia Colaço, com quem tive o prazer de fazer duas disciplinas no meu período de mestrado. Uma pessoa de verdade, autêntica, sem medo de dizer o que pensa, e que pensa com muita propriedade e humanidade.

Agradeço à professora Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira, incansável nas correções do Projeto, sempre disposta a atender a todos como se seus orientandos fossem.

Agradeço ao professor Dr. Luiz Henrique Urquhart Cademartori pelas valiosas aulas de hermenêutica e argumentação jurídica, que foram indispensáveis para a compreensão de certos problemas que enfrentei na elaboração da dissertação.

Agradeço ao professor Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues que muito me ajudou na compreensão dos limites da ciência, e de como somos suscetíveis a erro, quando tomamos pontos de partida equivocados.

Agradeço também ao professor Dr. Rafael Peteffi da Silva e ao professor Dr. Orlando Celso da Silva Neto pelas valiosas contribuições em minha banca de qualificação. Com base nas considerações dos professores consegui encontrar um caminho, mais coerente e adequado,

para a solução de problemas que haviam sido discutidos naquela oportunidade.

Agradeço também aos professores Ubaldo Cesar Balthazar, Samuel da Silva Mattos, Orlando da Silva Neto, Carolina Sena Vieira e Rafael Pettefi da Silva, que dedicaram seu tempo à leitura, apreciação e avaliação do trabalho, e que compõe a banca definitiva da defesa desta dissertação.

Agradeço aos servidores do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFSC, Maria Aparecida Oliveira e Fabiano Dauwe, sempre solícitos e prontos para resolver quaisquer problemas que lhes eram apresentados, além de todos aqueles silenciosos servidores que permitem que tenhamos um ambiente de estudos limpo, organizado, e acessível para todos.

Agradeço também à Universidade Federal de Santa Catarina. Quem, como eu, fez sua graduação em uma Instituição Privada, sabe o valor de poder estudar sendo financiado pela sociedade. É uma grande honra e responsabilidade. Espero que os resultados de meu trabalho, que se estendem para além desta dissertação, possam ser, de alguma forma, úteis a esta sociedade que me financiou.

Agradeço aos amigos que fiz no mestrado, em especial à Jéssica Gonçalves, minha “veterana”, que estava sempre pronta para enviar artigos, ler e reler o que eu escrevia, apontar sugestões e dizer que ia dar tudo certo. Ao Bráulio Cavalcanti, meu colega de orientação, que foi a primeira pessoa no mestrado que conheci e que se mostrou desde os primeiros dias como verdadeiro amigo, abrindo as portas da Universidade que ele já conhecia, e me fazendo sentir que era bem-vindo nesta cidade.

Agradeço a meus ex-colegas de escritório na cidade de Porto Alegre, Marcos Rutzen, Fabiano Menke, Diego Krainovic, Cassiana Borges, Karina Gerhardt e Bráulio Fonseca, que acompanharam este processo de mudança na minha vida e que torceram pelo meu sucesso, mesmo que isto significasse o meu afastamento do seu convívio.

Agradeço a meu ex-sócio e amigo Fábio Pedroso pela ajuda nos processos que ainda temos em comum. A sua diligência e zelo permitiram que eu pudesse me dedicar de forma exclusiva à realização deste trabalho, sabendo que nossos processos estavam em mãos competentes.

Agradeço à Faculdade CESUSC, na figura do coordenador do Curso de Direito professor Rogério Duarte da Silva, que empregou este jovem professor ainda em formação, o que me possibilitou, além de um

salário, a oportunidade de realizar o sonho que tinha quando decidi realizar este mestrado, e o aprofundamento de estudos que fazem parte desta dissertação.

Agradeço à minha família, meu pai Enio Pujol e sua esposa, Loreci Pujol, minha mãe, Beatriz Alves de Almeida, meus irmãos Luciane Pujol, Liziane Pujol, Julio Pujol e Enio Pujol Jr e também meus sobrinhos e cunhados, que sempre me ensinaram a importância do estudo como forma de crescimento, e que me passaram valores de honestidade, amizade, e que sempre me lembraram de que se tudo desse errado, eles estavam lá para ajudar a me reerguer.

Por fim, agradeço à minha esposa, meu amor, companheira de vida e de todos os momentos, Amanda. Sem o seu apoio, esse trabalho não existiria. Agradeço por ter colocado a “mão na massa” mesmo, ajudando na leitura, revisão e normatização do texto. Agradeço a compreensão por todos os finais de semana em casa, pelo verão sem praia, pelos passeios que não fizemos e por tudo que tiveste que abrir mão. Agradeço pelo amor incondicional. Enfim, agradeço por existires na minha vida.

DAS UTOPIAS

Se as coisas são inatingíveis... ora!
Não é motivo para não querê-las...
Que tristes os caminhos, se não fora
A presença distante das estrelas!

Mario Quintana

RESUMO

A dissertação objetiva verificar a possibilidade de implementação de sistema transacional em matéria tributária, no Brasil, pela perspectiva da Análise Econômica do Direito. Questiona-se na doutrina a possibilidade de transacionar em matéria tributária, pois haveria violação de princípios jurídicos como a supremacia e indisponibilidade do interesse público, igualdade e legalidade estrita. Para entender as críticas, estudou-se no primeiro capítulo a construção histórica do Sistema Tributário Brasileiro e as influências culturais de sua formação, buscando esclarecer as origens destes dogmas que se apresentam como intransponíveis. No segundo capítulo analisou-se a legislação estadual e municipal brasileira sobre transação, assim como a experiência estrangeira, a fim de buscar parâmetros de aplicação em nível federal. No terceiro capítulo a transação tributária foi analisada pelo viés jurídico-econômico. Analisou-se o PLGTT e sua adequação aos princípios jurídicos e de eficiência econômica, apresentando propostas para sua modificação. Para tanto, utilizou-se como teoria de base o conjunto de conceitos extraídos da Análise Econômica do Direito. Concluiu-se que a transação em matéria tributária é viável, podendo e devendo ser regulamentada no Brasil. Entretanto, a maior dificuldade que a implementação enfrentará não será de adequação jurídica, mas cultural, uma vez que a conciliação para efetivar o acordo pressupõe confiança, autonomia das partes para decidir e vinculação dos termos acordados. Sem estes elementos, o objetivo da transação, que é diminuir os custos, tempo e duração de processos, bem como aumentar a arrecadação e simplificar a relação entre a Fazenda Pública e contribuinte, dificilmente será alcançado.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária; Interesse público; Eficiência econômica;

ABSTRACT

The dissertation aims to verify the possibility of implementing a transactional tax system in Brazil, from the perspective of the Economic Analysis of Law. It is questioned in the doctrine the possibility of transacting in tax matters, as it would violate legal principles such as the supremacy and unavailability of public interest, equality and strict legality. In order to understand the criticisms, the historical construction of the Brazilian Tax System and the cultural influences of its formation were studied in the first Chapter, seeking to clarify the origins of these dogmas that are insurmountable. In the second Chapter, the Brazilian state and municipal legislation on the transaction was analyzed, as well as the foreign experience, in order to find parameters of application at the federal level. In the third Chapter the tax transaction was analyzed by legal-economic bias. It was analyzed the adequacy of the PLGTT to the legal principles, and its economic efficiency, presenting proposals for its modification. For this purpose, the set of concepts extracted from the Economic Analysis of Law was used as the basic theory. It was concluded that the transaction in tax matters is feasible, and may and should be regulated in Brazil. However, the greatest difficulty that the implementation will face will not be legal, but cultural adequacy, since the conciliation requires trust, autonomy of the parties to decide and binding to the agreed terms. Without these elements, the objective of the transaction, which is to reduce the costs, time and duration of processes, as well as increase the collection and simplify the relationship between the tax office and the taxpayer, is difficult to achieve.

KEY-WORDS: Tax transaction; Public interest; Economic efficiency.

LISTA DE FIGURAS

| | |
|---|-----|
| Figura 1 – Total de casos novos no Poder Judiciário - Justiça Estadual, Federal e do Trabalho - 2004 a 2009 | 50 |
| Figura 2 – Organograma dos efeitos da Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT)..... | 57 |
| Figura 3 – Série histórica de controvérsias tributárias administrativas na Itália | 92 |
| Figura 4 – Índice de Percepção do Cumprimento da Lei..... | 113 |
| Figura 5 – Curva de Laffer..... | 137 |
| Figura 6 – Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa..... | 141 |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 22 |
| 2. CAPÍTULO 1 – POR QUE A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONTEXTO HISTÓRICO E CULTURAL DA CONFLITUOSA RELAÇÃO ENTRE FAZENDA PÚBLICA E CONTRIBUINTE | 26 |
| 2.1 O Tributo na história: breve introdução..... | 26 |
| 2.2 Tributação no Brasil | 30 |
| 2.3 Manicômio Jurídico Tributário: a era da tributação de massas e a praticabilidade da tributação..... | 49 |
| 2.4 A relação da Fazenda Pública com o cidadão contribuinte: transação como mecanismo de acesso à Justiça | 58 |
| 3. CAPÍTULO 2 – A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS JURÍDICOS..... | 68 |
| 3.1 Conceito e previsão legal da transação em matéria tributária no Brasil..... | 68 |
| 3.2 A transação tributária nos Estados e Municípios brasileiros | |
| 3.2.1 A transação tributária no Estado do Pernambuco .. | 71 |
| 3.2.2 A transação tributária no Estado do Rio Grande do Sul | 73 |
| 3.2.3 A transação tributária no Estado de Minas Gerais. | 77 |
| 3.2.4 A transação tributária no Estado de Santa Catarina | 80 |
| 3.2.5 A transação tributária nos municípios brasileiros: o caso de Florianópolis..... | 86 |
| 3.3 A experiência estrangeira | 88 |
| 3.3.1 A transação tributária na Itália..... | 89 |
| 3.3.2 A transação tributária nos Estados Unidos da América (EUA) | 92 |
| 3.4 Críticas à transação em matéria tributária: o Direito e a confiança nas instituições | 99 |
| 3.4.1 Conceito de tributo | 99 |
| 3.4.2 A supremacia do interesse público | 103 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 3.4.3 | Da Renúncia de receita pública | 106 |
| 3.4.4 | O princípio da legalidade..... | 107 |
| 3.4.5 | A igualdade tributária | 110 |
| 3.4.6 | A confiança nas instituições | 112 |
| 4. | CAPÍTULO 3 – PERSPECTIVA PARA A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENFOQUE JURÍDICO-ECONÔMICO | 119 |
| 4.1 | A Análise Econômica do Direito (AED)..... | 119 |
| 4.1.1 | O contexto do surgimento da Análise Econômica do Direito | 124 |
| 4.1.2 | Bases da Análise Econômica do Direito..... | 125 |
| 4.1.3 | O Tributo para a economia | 135 |
| 4.1.3.1 | Um modelo de sistema tributário “ideal” | 135 |
| 4.1.3.2 | A transação tributária e a teoria dos jogos..... | 143 |
| 4.2 | O Projeto da Lei Geral de Transação Tributária (PLGTT) - PL 5.082/2009 | 146 |
| 5. | CONCLUSÃO..... | 157 |
| | REFERÊNCIAS | 161 |
| | ANEXOS..... | 185 |
| | ANEXO 1 – PROJETO DE LEI Nº 5.082/2009 | 186 |
| | ANEXO 2 – RESPOSTA DA PROCURADORIA DO ESTADO DE PERNAMBUCO À CONSULTA REALIZADA SOBRE TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS NAQUELE ESTADO | 225 |

1. INTRODUÇÃO

Existe uma distância entre o contribuinte e a Fazenda Pública, e um conflito permanente. De um lado, o contribuinte busca maneiras de evitar a incidência tributária e fugir da sanha arrecadatória; do outro, a Fazenda Pública busca criar mecanismos que permitam aumentar o controle sobre as atividades do contribuinte nas quais deve haver incidência tributária. Nesta briga de gato e rato, perdem todos. Perde o contribuinte, que dispende recursos como tempo, dinheiro e segurança para fugir do controle estatal, e perde a Fazenda Pública, que gasta recursos públicos buscando arrecadar ou recuperar créditos.

A tormentosa relação entre contribuinte e Fazenda Pública existe desde que se instituíram os primeiros tributos¹. No Brasil, do período inicial da colonização até a década de 1960, muito aconteceu em termos políticos e legislativos: a família real portuguesa veio para o Brasil, o Brasil se tornou independente, foi instalada a Monarquia, existiram revoltas populares, a Monarquia acabou; a escravidão foi abolida, foram outorgadas e promulgadas Constituições; mas ainda não havia sido criado Sistema Tributário bem construído, com racionalidade econômica. Apenas em 1965, quando promulgada a EC 18/1965, denominada “Reforma do Sistema Tributário” e com o Código Tributário Nacional em 1966 tem-se no Brasil um Sistema Tributário Brasileiro racional, com discriminação de competências e com a classificação de impostos de acordo com uma visão econômica. Mas não se podia dizer que havia um Sistema Tributário Democrático².

Com o fim da Ditadura Militar e a promulgação da CRFB/1988, o acesso à Justiça ganha importância. Não bastava dizer que todos têm acesso ao Judiciário, é preciso garantir meios para que isso se efetive. A garantia de livre acesso ao Judiciário somado à complexidade do Sistema Tributário Nacional teve como consequência o aumento do número de ações ajuizadas e a demora para resolução dos conflitos. Esta situação é agravada pela forma repressiva adotada pela Fazenda Pública para o aumento da arrecadação fiscal, com a imputação de obrigações ao contribuinte sem que fosse possível o diálogo entre as partes.

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 17.

² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 35

Passou-se a pensar em medidas que democratizassem o acesso à Justiça, questionando-se o *status quo* vigente. O Poder Judiciário estava saturado, e o formalismo e a repressão não alcançavam os resultados arrecadatários e de justiça social necessários para o desenvolvimento do país. Atento a esta situação, o Judiciário lançou o “movimento pela conciliação”, em 2006, por meio do CNJ³. A partir disso, iniciou-se debate no País sobre a importância dos meios alternativos de resolução de conflitos, e em 2015 foi promulgado novo Código de Processo Civil e a Lei 13.140/2015, conhecida como Lei de Mediação. Neste contexto de mudança de paradigma nas formas de solução de conflitos, a transação tributária é medida que merece ser estudada como alternativa para as formas tradicionais de resolução de conflitos tributários.

Prevista no art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN), como forma de extinção de crédito tributário, ainda está pendente de regulamentação em nível federal, o que não impediu que diversos Estados e Municípios legislassem sobre o assunto. A dificuldade de implementação da transação em matéria tributária se deve, entre outros fatores, à suposta violação da supremacia e indisponibilidade do interesse público, eis que não se pode dispor sobre receita sem lei específica autorizativa, e também pela possível violação ao princípio da igualdade, impessoalidade e estrita legalidade. Além disso, há um temor em conceder poder discricionário aos agentes do Fazenda Pública para decidir sobre a disponibilidade de recursos que são da coletividade, e não deles. É considerado, ainda, que a transação poderia desincentivar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Dessa forma, a presente dissertação teve como objetivo verificar se a transação em matéria tributária pode e deve ser implementada no Brasil, e em quais condições ela seria eficiente, economicamente.

Este trabalho está inserido na linha de pesquisa “Conhecimento Crítico, Historicidade, Subjetividade e Multiculturalismo” do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Para dar sustentação teórica ao trabalho foi feito levantamento bibliográfico referente à transação tributária na literatura nacional, e pesquisa nos sítios oficiais referentes à legislação e a dados estatísticos

³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Movimento pela conciliação**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/conciliacao-e-mediacao-portal-da-conciliacao/movimento-conciliacao-mediacao/historico-conciliacao>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

elaborados por entidades governamentais. Para o estudo da AED, deu-se preferência aos textos elaborados por brasileiros, em português, mas foram também utilizados artigos e livros de autores norte-americanos que eram indispensáveis para a compreensão do conteúdo. Com base nos dados levantados, valendo-se do método de abordagem indutivo⁴, verificou-se a possibilidade de aplicação da transação em matéria tributária em nível federal, no Brasil.

Para alcançar os objetivos do trabalho, em primeiro lugar, era preciso entender por que se buscava esta medida, ou seja, quais eram as origens históricas do problema que gerava a necessidade de meios alternativos para solução de litígios. Estudou-se, então, no primeiro capítulo, as origens e a evolução do Sistema Tributário Brasileiro, do período inicial da exploração por Portugal, até o início do Século XXI.

No segundo capítulo foram estudadas as legislações estaduais e municipais brasileiras sobre transação em matéria tributária. Foram analisadas as leis existentes nos Estados de Pernambuco, Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Santa Catarina e o Município de Florianópolis. Também foram analisadas as leis da Itália e dos Estados Unidos da América (EUA) sobre a matéria, a fim de buscar alternativas que pudessem ser aplicadas no Brasil. Por fim, encerrou-se o segundo capítulo avaliando as principais críticas à transação, para verificar a consistência destas.

Finalmente, no terceiro capítulo, a transação tributária foi analisada pelo viés econômico-jurídico, com o auxílio dos instrumentos da Análise Econômica do Direito (AED). Analisou-se o Projeto de Lei 5.082/2009, Projeto de Lei Geral de Transação Tributária (PLGTT), que visa regulamentar a transação em matéria tributária em nível federal. Foram verificados os potenciais problemas e avanços, em termos de eficiência econômica, que adviriam da aprovação do PLGTT na forma como se encontra agora em tramitação.

⁴ LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p.

2. CAPÍTULO 1 – POR QUE A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: CONTEXTO HISTÓRICO E CULTURAL DA CONFLITUOSA RELAÇÃO ENTRE FAZENDA PÚBLICA E CONTRIBUINTE

2.1 O Tributo na história: breve introdução

A existência do Estado implica, necessariamente, na busca de recursos financeiros para a manutenção da máquina administrativa e para atendimento das necessidades coletivas. Por esse motivo, a tributação está umbilicalmente ligada à própria existência da Civilização. Desde que a humanidade começou a se organizar e viver em sociedade, os tributos são cobrados como meio de manutenção da estrutura de poder ou de provimento dos gastos coletivos; há relatos de dízimos sendo cobrados sobre frutos, carnes, etc, no século XIII a.c. - eram cobrados de forma assistemática, desorganizada, e com o uso da força⁵. Assim surgia o primeiro *tradeoff*⁶; trocavam-se produtos, moedas, metais, etc. – pela possibilidade de fazer parte de uma sociedade organizada.

Segundo Schoueri, na Roma Antiga (753 a.c a 476 d.c), os tributos não eram cobrados de homens livres, pois havia uma incompatibilidade entre pagar tributos e a liberdade; pagavam tributos os povos vencidos em guerras, os serviçais, enfim, todos aqueles que não eram cidadãos⁷. Eventuais tributos cobrados dos cidadãos romanos assemelhavam-se a empréstimos em situações excepcionais, como a guerra, mas que seriam restituídos em algum momento futuro⁸.

⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídicos-políticos da atividade tributária do Estado Contemporâneo na era da globalização. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério. **Temas de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 19-39.

⁶ *Tradeoff* é um termo utilizado em economia que significa, em tradução livre, “troca”. No contexto econômico, *tradeoff* são os dilemas que todos enfrentamos no dia-a-dia. ARAUJO Jr., Ari Francisco de; SHIKIDA, Claudio Djissey. **Microeconomia. Direito e Economia no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 34.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 17.

⁸ Trata-se de uma simplificação da realidade dizer que “Roma” não cobrava tributos ou que os cobrava de forma eventual de seus cidadãos, e que os tributos

A ideia de pagar tributos não era bem vista, como não eram bem vistos aqueles que tinham a função de cobrar os tributos. Balthazar cita referência bíblica que denota a visão do povo sobre os coletores de impostos do império romano: “como é que vosso Mestre come com os cobradores de impostos e os pecadores?” Ao que Cristo respondeu: “As pessoas que têm saúde não precisam de médico [...] porque eu não vim para chamar os justos, e sim os pecadores”⁹. Como se percebe, era das mais indignas tarefas a cobrança de tributos desde seus primórdios.

No século V d.C, com a queda do Império Romano e a ausência de um poder central, inicia-se no Ocidente o período que viria a ser conhecido como feudalismo. O feudalismo era um sistema socioeconômico baseado na propriedade - aqueles que tinham terras passaram a ser detentores de poder político; já aqueles que não as tinham ligavam-se aos donos de terra em uma relação de vassalagem.

Nesta relação entre vassalo e suserano, o primeiro jurava lealdade ao segundo em troca de sua proteção e uso de suas terras. Além da lealdade, o vassalo pagava tributos em forma de trabalho e parte da produção. Mesmo que os vassalos não tivessem muitas escolhas – pois as terras tinham dono e as poucas cidades existentes eram precárias e perigosas, a tributação não era uma imposição estatal, mas mais uma contraprestação contratual, tendo em vista que a vassalagem não era obrigatória, mas consentida. Por isso, no período feudal, em que a figura de um poder central está enfraquecida, o tributo ganha contornos contratuais¹⁰.

eram cobrados unicamente com objetivos bélicos ou dos povos conquistados. Roma era um império formado por diversos povos e os institutos jurídicos destes povos eram muitas vezes aproveitados e internalizados, tornando o sistema tributário romano mais complexo do que apresentado. A importância de Roma Antiga para o mundo não pode ser resumida em tão poucas páginas, e uma sociedade que perdurou por tanto tempo e que deixou como herança diversos institutos do Direito (em especial, do Direito Privado), certamente foi, nos aspectos tributários, muito mais complexa do que se está apresentando, tendo em vista o objeto deste trabalho. Para uma melhor compreensão das imposições fiscais na Roma Antiga, por todos: DAL RI JUNIOR, Arno; DAL RI, Luciene. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 29-44.

⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 21.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 19.

No período medieval o Direito Tributário não era um instituto autônomo¹¹, mas ônus que os governantes poderiam impor a seus governados. Na economia medieval as prestações *in natura* tinham enorme importância, talvez maior que as prestações pecuniárias, propriamente ditas. As prestações devidas podiam ser divididas em pessoais, patrimoniais e mistas: pessoais eram aquelas devidas pela pessoa sem levar em consideração seu patrimônio – uma obrigação de fazer, como prestar serviços, por exemplo. A patrimonial era obrigação imposta em razão do patrimônio, como dar a décima ou vigésima parte ao Estado. Mistas seriam aquelas que envolviam uma obrigação de fazer e de dar parte do patrimônio¹².

Estas eram as características gerais do período, mas não havia homogeneidade entre os países europeus no desenvolvimento econômico e na forma como exerciam sua fiscalidade¹³. É importante destacar que, independente das formas adotadas para o desenvolvimento da economia e para exercício da fiscalidade, surgia na Europa um

¹¹ Segundo Balthazar, Direito Financeiro é o Direito ligado às finanças públicas, à atividade financeira do Estado – identificação, obtenção, gestão e aplicação dos recursos públicos. Já o Direito Tributário é aquele que disciplina as relações jurídicas entre o Estado e as pessoas sujeitas ao pagamento dos Tributos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 198 p.

¹² “Os sujeitos ativos capazes de impor a cobrança de impostos, em primeiro lugar, são: os reis, duques; barões (feudatários); cidades que possuem seus poderes superiores [...] Na verdade, os sujeitos citados anteriormente se tratam de um elenco meramente exemplificativo e não taxativo [...] Em segundo lugar, consideram-se ainda sujeitos ativos as cidades que reconheçam uma autoridade superior e, ainda, os pequenos agrupamentos de pessoas (i castra) e vilas” SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 52 e 56.

¹³ Segundo Palmeira, a França monárquica foi incapaz de estatizar suas finanças até a revolução de 1789; mesmo com a figura de um monarca, era institucionalizado na França o sistema de arrendamento, no qual o monarca concedia a particulares o direito de receber tributos em troca do recebimento antecipado de valores (que eram infinitamente inferiores ao valor arrecadado); enquanto na Inglaterra já se iniciara no séc. XVI uma revolução financeira com a liberdade de circulação de riquezas dentro do país, estatização de alfândegas e a formação de uma burocracia eficiente para administrar o Estado. PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 61-87.

consenso: A fiscalidade periférica exercida pelos senhores feudais era perniciosa e contrária ao desenvolvimento do capitalismo; havia um novo mundo a ser explorado, e todos queriam sua parte.

A tensão entre liberdade e tributação existe desde que a segunda passou a existir, e parece longe de terminar. Isso por que, diferentemente de outros ramos do Direito em que é possível vislumbrar uma origem (moral ou lógica) da norma, no Direito Tributário essa relação não se apresenta tão clara. Lobo Torres diz que “o tributo é o preço da liberdade, pois serve para distanciar o homem do Estado”¹⁴. Entretanto, essa relação entre Fazenda Pública e cidadão-contribuinte não é natural, mas fictícia. O contrato social¹⁵ não existe de fato; trata-se de ficção criada para justificar a imposição da tributação e seu acatamento. A sujeição à tributação só se justifica após um processo de racionalização: “para ter um Estado organizado, instituições *etc*, preciso contribuir com a minha parte”; os freios morais são mais fracos, o que poderia justificar a sensação de limitação da liberdade por meio da tributação.

No extenso período que vai do Século XIII ao século XIX, aproximadamente, temos o que é chamado de Estado Patrimonial: “O Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome”¹⁶. Há uma confusão entre o patrimônio do rei com o próprio Estado – o Estado é do rei, que pode dele cobrar pelo uso, ceder, conceder imunidades, enfim, dispor da forma que bem entender¹⁷. E é com esta visão de Estado que Portugal começa a exploração na América.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 4.

¹⁵ Entende-se por “contrato social” o pacto pelo qual os indivíduos abrem mão de uma parcela de sua liberdade individual, em prol da garantia de que o Estado o protegerá; “Esta espécie de domínio ou soberania difere da soberania por instituição apenas num aspecto: os homens que escolhem seu soberano fazem-no por medo uns dos outros, e não daquele a quem escolhem, e neste caso submetem-se àquele de quem têm medo. Em ambos os casos fazem-no por medo, o que deve ser notado por todos aqueles que consideram nulos os pactos conseguidos pelo medo da morte ou da violência”. HOBBS, Thomas. **Leviatã ou a Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. São Paulo: Nova Cultural, 1997. p. 68.

¹⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 20.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 26.

2.2 Tributação no Brasil

A história da tributação no Brasil remonta ao início da exploração colonial, com a aplicação do Direito Português na então colônia, ainda no século XVI. É preciso entender, entretanto, o contexto econômico deste primeiro momento da tributação nas terras brasileiras. O objetivo inicial de Portugal era de exploração econômica, e não de formação de uma colônia para povoamento. Como o objetivo da colonização era de exploração, com comércio fraco interno, não existia preocupação com a criação de um sistema tributário próprio – utilizava-se o sistema português, com pequenas e pontuais adaptações¹⁸.

Com o surgimento da tributação, *pari passu* surgiu a sonegação. Os primeiros anos de colonização foram marcados pelo descuido do governo português, que pode ser explicado, dentre outros motivos, pela distância da colônia, e também pela falta de mão-de-obra pronta para o trabalho, como encontraram os espanhóis com os maias e os astecas nos países vizinhos¹⁹.

O “descuido” apontado não pode ser confundido com carga tributária insignificante. O primeiro tributo cobrado no Brasil foi o chamado “quinto” do pau-brasil, que começava a ser explorado ainda no Século XVI. Não se trata de um tributo criado no Brasil, mas da extensão do tributo português com alíquota fixa de 20% incidente sobre todos os produtos extraídos das colônias portuguesas²⁰. Como não havia circulação de moeda, o pagamento era feito em espécie, com a quinta parte da produção – daí a expressão “quinto dos infernos”, surgida no Século XVIII e utilizada até os dias atuais para se referir a algo pernicioso, odioso.

Percebendo a necessidade de assegurar os seus domínios nas terras brasileiras, mas sem capacidade de investimento de forma direta, os portugueses resolveram implantar no Brasil o sistema das capitânicas hereditárias, que já era utilizado em outras colônias portuguesas.

Por esse sistema, o Brasil conhecido foi dividido entre 15 fidalgos portugueses por intermédio de “Cartas de Doação e do Foral”, documentos jurídicos que previam os direitos e deveres dos donatários e

¹⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 35.

¹⁹ FERGUSON, Niall. **Civilização: Ocidente x Oriente**. São Paulo: Planeta, 2012. p. 127.

²⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 35.

da Coroa Portuguesa. Tratava-se de medida de descentralização administrativa, que concedia aos particulares direitos de exploração. Passaram a existir tributos cobrados em favor da Coroa e em favor dos donatários. A Coroa mantinha o monopólio do comércio de pau-brasil, direitos alfandegários, o quinto dos metais e pedras preciosas, dentre outros. Os donatários podiam cobrar dos colonos pela exploração das marinhas de sal, da água, engenhos, tabelionatos, e direitos de passagem²¹.

A tentativa de descentralização, entretanto, não obteve os resultados esperados, na medida em que muitos dos donatários sequer se deslocaram para o Brasil para gerir os seus negócios. Percebendo o fracasso da “iniciativa privada”, a Coroa portuguesa procedeu na centralização dos negócios coloniais, criando o Governo-Geral na Bahia, em 1549, e capitânias reais, que passaram a coexistir com as capitânias hereditárias:

O aparelho burocrático adensou-se com a constituição de novas entidades administrativas. O Ouvidor-mor encarregar-se-ia das questões de justiça; o Provedor-mor, das temáticas tributárias e financeiras; e o Capitão-mor, dos assuntos militares. A Coroa deveras passava a assumir o ônus da colonização.²²

O provedor-mor tinha plena autoridade na Colônia, e os provedores das capitânias deveriam prestar contas anualmente a este. Criaram-se novos impostos e taxas, além de tributos extrafiscais exigidos para casamentos da realeza e outras frivolidades, o que gerava a revolta dos colonos. A enorme opressão fiscal somada aos tributos extrafiscais teve como resultado uma forte sonegação fiscal, seguida de revoltas populares. Segundo Balthazar, é sempre possível associar as grandes revoluções e revoltas populares a algum aspecto de opressão tributária²³. Com o aumento da pressão sobre os colonos, inevitavelmente aumenta a evasão fiscal:

[...] parece claro que os altos lucros originários do contrabando do tabaco, basicamente em direção aos grandes mercados consumidores, que eram a

²¹ Ibidem. p. 39.

²² SOARES, Rodrigo Goyena; **História do Brasil I: O tempo das monarquias**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 22.

²³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 198 p.

Europa e a África, bastariam para compensar os riscos de uma pena como a de ser degredado para Angola, ou mesmo outra colônia portuguesa na África, situação que significava, não poucas vezes, a própria morte do condenado. Assim, em muitas ocasiões, apesar dos perigos, os riscos davam lugar à cobiça.²⁴

A “curva de Laffer” ajuda a explicar esse fenômeno; também é possível explicar essa exploração de todos das terras brasileiras pela “tragédia dos comuns”²⁵.

A partir de 1640 verificou-se o auge da opressão portuguesa nas terras brasileiras. A expulsão dos holandeses do nordeste brasileiro no Século XVII obrigou Portugal a pagar indenização à Holanda para restabelecer relações comerciais. Para arcar com estes custos foi criada uma “taxa especial” na Colônia, que devia ser paga por todos os colonos²⁶. O Brasil era, assim, uma grande “meretriz” portuguesa.

Portugal não se preocupava em criar estruturas e instituições sólidas na colônia. Não era apenas a alta tributação que causava a revolta, mas a percepção dos colonos de que estavam ali apenas para enriquecer a metrópole. Havia concentração das propriedades na mão de poucas pessoas e pouca mobilidade social. Também inexistia preocupação da Coroa portuguesa em relação à reduzida capacidade contributiva dos colonos naquele período²⁷. Não havia ainda a noção de contraprestação do Estado pelos tributos cobrados; o Estado era patrimonialista e não se preocupava com a justiça das medidas tributárias adotadas na Colônia.

Os acontecimentos mundiais ocorridos no Séc. XVIII – Revolução Francesa, Revolução Industrial, Revolução Americana – e a vinda da família real portuguesa, em 1808, para o Brasil, culminaram com a emancipação política da Colônia. Esta emancipação política provocou o que Balthazar chama de “frenesi legislativo”²⁸; foi

²⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 73.

²⁵ Os conceitos da curva de Laffer e da tragédia dos comuns serão abordados no capítulo 3.

²⁶ BALHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 49.

²⁷ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 102.

²⁸ Ibidem. p. 70.

promulgada a Carta Régia de 28 de janeiro de 1808²⁹, que possibilitou a liberalização do comércio e exportação no Brasil e abertura dos portos às nações “amigas” – com ênfase à Inglaterra, que pagava menos impostos que Portugal para exportar para a Colônia. Criou-se o Tesouro Nacional, Imprensa Nacional, Banco do Brasil – que passou a emitir moedas em ouro, prata, cobre, sendo suspensa a utilização do ouro em pó; foram revogadas as leis que proibiam qualquer atividade industrial no Brasil e isenção tributária para a matéria importada para a indústria³⁰. Devido à elevação das despesas com a vinda da família real, foram aumentados os tributos existentes e criados outros, sem critérios de objetividade e racionalidade, apenas com o intuito arrecadatário para fazer frente ao custeio das despesas reais, não revertendo em qualquer proveito para o povo.

A independência em 07 de setembro de 1822 não significou um rompimento com a estrutura patrimonialista que vigorava, tendo em vista o interesse de determinados setores de manter o *status quo*. Herdou-se a frágil estrutura colonial, embora a mudança na excessiva carga tributária constasse como um dos objetivos do “movimento patriótico”³¹. Essa junção dos ares liberais vindos do velho continente e dos Estados Unidos com o patrimonialismo, clientelismo e favorecimentos que eram comuns no Brasil Colônia, deram ao novo país características próprias. O liberalismo no Brasil não foi um movimento popular-burguês, mas sim movimento das oligarquias rurais que pretendiam implantar no Brasil um “liberalismo conversador”. Wolkmer esclarece que:

Com a Independência do país, o liberalismo acabou constituindo-se na proposta de progresso e modernização superadora do colonialismo, ainda que, contraditoriamente, admitisse a propriedade escrava e convivesse com a estrutura patrimonialista de poder. Ao conferir as bases ideológicas para a transposição do status colonial, o liberalismo não só se tomou componente indispensável na vida cultural brasileira durante o

²⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Carta de Lei, Alvarás, Decretos e Cartas Régias**. Carta Régia de 28 de janeiro de 1808. Disponível em: http://www.camara.leg.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Legim-p-A1_3.pdf#page=2. Acesso em: 18 de dezembro de 2016.

³⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 71.

³¹ Idem. p. 78.

Império, como também na projeção das bases essenciais de organização do Estado e de integração da sociedade nacional. Trata-se da complexa e ambígua conciliação entre patrimonialismo e liberalismo, resultando numa estratégia liberal-conservadora que, de um lado, permitiria o “favor”, o clientelismo e a cooptação; de outro, introduziria uma cultura jurídico-institucional marcadamente formalista, retórica e ornamental. Além de seus aspectos conservadores, individualistas, antipopulares e não-democráticos, o liberalismo brasileiro deve ser visto igualmente por seu profundo traço “juridicista”³².

Em 1824 foi outorgada, pelo imperador Dom Pedro I, a primeira Constituição brasileira³³. Via-se um país que surgia com discurso liberal, mas com práticas conversadoras, mantenedoras do *status quo* e da escravidão como principal força de trabalho. A escravidão era tão importante para o Brasil que em 1825 os negros representavam 56% da população³⁴. A liberdade, essencial para o liberalismo, passava ao largo dos movimentos de independência.

No aspecto tributário, pouco falou a Constituição imperial. Apesar de romper com Portugal, a influência portuguesa no Texto era evidente. Segundo Amed e Negreiros, o rompimento com Portugal referia-se apenas ao cessamento de envio das receitas advindas da arrecadação, mas “a forma dessa cobrança e a arquitetura tributária sofreriam poucas transformações”³⁵.

Nos termos do art. 15, X, da Constituição de 1824, era atribuição da Assembleia fixar anualmente as despesas e repartir as receitas, e, nos termos do art. 36, I, era privativa da Câmara dos

³² WOLKMER, Antonio Carlos. **História do Direito no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 79.

³³ BRASIL. Constituição Política do Império do Brazil. **Manda observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. 25 de março de 1824. Disponível em:** http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 04 de dezembro de 2016.

³⁴ FERGUSON, Niall. **Civilização: Ocidente x Oriente**. São Paulo: Planeta, 2012. p. 142.

³⁵ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 194.

Deputados a iniciativa sobre impostos. Apesar da aparência de respeito ao princípio democrático da representatividade necessária para cobrança de tributos, essas disposições ali constavam para “inglês ver”³⁶; primeiro, porque a Carta era fruto de um golpe perpetrado por Dom Pedro I, que dissolveu a Assembleia que estava elaborando a constituição e criou um conselho para criar nova Carta; em segundo lugar, por que a Constituição de 1824 previa, além dos três poderes, um quarto poder, chamado de “moderador” – este poder autorizava o Imperador a escolher senadores, nomear juízes, e dissolver a Câmara dos Deputados.

De 1831, abdicação de Dom Pedro I que retornou à Europa para disputar o trono português, até 1840, tem-se no Brasil o Período Regencial. Este período foi marcado por revoltas em vários pontos do país, como a Cabanagem (1835-1840) no Pará, a Sabinada (1837-1838) na Bahia, a Balaiada (1838-1841) no Maranhão e no Piauí, e a Revolução Farroupilha (1835-1845), que se estendeu do Rio Grande do Sul até Santa Catarina. Esta última, a Revolução Farroupilha, merece destaque por ter sido basicamente motivada pela inconformidade em relação aos tributos cobrados pelo Império. Conforme destacam Amed e Negreiros:

A questão fiscal era um dos motivos do descontentamento dos produtores gaúchos de charque, couro e muars, uma vez que a pesada taxação do Império impedia que estes gêneros concorressem com aqueles outros produzidos por uruguaios, paraguaios e argentinos. Muitos dos produtos do Rio Grande do Sul também eram onerados pela bitributação, uma vez que também

³⁶ A expressão teria sua origem nas leis brasileiras tendentes a controlar o tráfico de escravos, que seriam uma exigência da Inglaterra, parceira comercial do Brasil. A primeira delas foi a “Lei Feijó” de 07 de novembro de 1831. Segundo Gurgel “Essa Lei tinha por finalidade principal reprimir o tráfico de africanos, dando assim à Coroa britânica uma demonstração de que o Brasil estava se empenhando em contribuir para a extinção do comércio internacional de escravos. Entretanto, na prática, ela nunca foi executada, sendo desrespeitada por todos os responsáveis pelo tráfico. Somente em 1850, com a publicação de uma segunda lei, pôde o seu objetivo inicial finalmente se realizar”. GURGEL, Argemiro Eloy. Uma lei para inglês ver: a trajetória da lei de 7 de novembro de 1831. **Revista Justiça e História**, v. 6, n. 12, 2006. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/site/poder_judiciario/historia/memorial_do_poder_judiciario/memorial_judiciario_gaucha/revista_justica_e_historia/issn_1677-065x/v6n12/index.html Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

eram taxados nos locais de venda em algumas províncias brasileiras³⁷.

Os movimentos de revolta demonstravam um descontentamento das províncias com a falta de representatividade junto ao Império. O Brasil era muito extenso para ter uma política centralizadora de poder como pretendeu Dom Pedro I quando instituiu o Primeiro Reinado. Soma-se a isto o hiato de poder com a saída do imperador, e estavam abertas as portas para que as províncias reivindicassem maior participação política nas decisões do império e uma política tributária mais justa.

Como resposta às reivindicações, foram discriminadas competências tributárias do Império e das províncias, com separação de receitas e despesas gerais e provinciais, algo que no sistema tributário atual parece banal, mas que foi grande passo rumo à racionalização do sistema³⁸. Determinados impostos também foram abolidos, como os cobrados pela circulação de mercadorias entre as províncias, dentre outras medidas no sentido de dar mais coerência e racionalidade ao sistema tributário³⁹. Assim, apesar de curto, o período foi de reformas tributárias significativas, com aumento da participação das províncias nas receitas tributárias que antes eram todas centralizadas.

No período que vai de 1840 a 1889 tem-se no Brasil o segundo Reinado, assumindo o trono Dom Pedro II. Este período foi marcado pela Guerra do Paraguai, que teve grande impacto na tributação. Determinados impostos tiveram suas alíquotas majoradas, e outros foram estendidos a outras classes de contribuintes, para cobrir as despesas de guerra. Como era de costume desde o início da exploração, os tributos eram criados ou majorados de acordo com as necessidades, sem escoro em princípios democráticos⁴⁰.

³⁷ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 197.

³⁸ Destaca-se o “Ato Adicional de 1834”, Lei nº 16/1834, disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM16.htm, Acesso em 10 de janeiro de 2017, que é apontado por Amed e Negreiros como o primeiro esboço de uma discriminação efetiva de rendas tributárias no Brasil. In: AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 198.

³⁹ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 200-204.

⁴⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 93.

Com a decretação da Lei nº 581/1850⁴¹, a chamada Lei Eusébio de Queiroz, em homenagem ao seu criador, proibiu-se o tráfico de escravos para o Brasil. A proibição ao tráfico de escravos se deu por pressão da Inglaterra, que via, no Brasil e nos escravos, enorme mercado potencial para sua economia pujante.

O Império teve seu fim decretado, em termos materiais, com a efetiva abolição da escravatura, em 13 de maio de 1888. Surgia a possibilidade da República ser instaurada. Em 15 de novembro de 1889 ocorreu a Proclamação da República do Brasil.

Na Constituição de 1891, que se seguiu à Proclamação da República, ainda não havia preocupação com a renda dos Municípios. A única preocupação era com a renda que caberia à União e aos Estados; também não havia preocupação com o efeito econômico dos impostos, apenas a quem caberia o quê. A única referência que havia naquela Constituição aos Municípios estava no art. 68, que dispunha que “Os Estados organizar-se-ão de forma que fique assegurada a autonomia dos Municípios em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse”⁴². Porém, não era assegurada nenhuma fonte de renda, cabendo a cada Estado definir a forma de tributação e rendas dos seus Municípios.

Isso talvez se explique pelo estágio precário de desenvolvimento do País e do pouco poder político que os municípios detinham. Além disso, a população era muito menor⁴³ e, quase em sua inteireza, rural. A maior parte da elite política se concentrava nas capitais que, com a renda dos Estados, eram mantidas em condições melhores do que os Municípios interioranos.

⁴¹ BRASIL. Lei n. 581 de 04 de setembro de 1850. Estabelece medidas para a repressão do tráfico de africanos neste Imperio. **CLBR de 1850**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM581.htm. Acesso em: 04 de dezembro de 2016.

⁴² BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891). Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Diário Oficial da União, 24 de fevereiro de 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 05 de dezembro de 2016.

⁴³ Em 1890 a população brasileira era de 14.333.915 pessoas, segundo dados do IBGE. BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Vamos contar**. 2017. Disponível em <http://vamoscontar.ibge.gov.br/atividades/ensino-fundamental-6-ao-9/45-a-populacao-cresce.html>. Acesso em: 04 de janeiro de 2017.

A discussão sobre a criação de um imposto que incidisse sobre a renda ocorria no final do Século XIX e início do Século XX em outras partes do mundo. O objetivo da instituição de um imposto deste tipo era provocar uma melhor distribuição de renda, ou seja, além do efeito arrecadatório, um efeito extrafiscal⁴⁴. No Brasil, via-se apenas mais uma forma de aumento da arrecadação. A preocupação com a distribuição de renda não ocorria, de fato. Essa discussão ganha força no Brasil com o final da I Guerra Mundial, em um contexto de crise global; em 1922 é criado o imposto sobre a renda no país, com a lei do Orçamento nº 4.625/1922, que em seu art. 31, que dispunha:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem. I. As pessoas não residentes no paiz e as sociedades com séde no estrangeiro pagarão o imposto sobre a renda liquida, que lhes fôr apurada dentro do territorio nacional. II. É isenta do imposto a renda annual inferior a 6:000\$ (seis contos de réis), vigorando para a que exceder dessa quantia a tarifa que for anualmente fixada pelo Congresso Nacional. III. Será considerado liquido, para o fim do imposto, o conjunto dos sendimentos auferidos de qualquer fonte, feitas as deducções seguintes: a) imposto e taxas; b) juros de devidas, por que responda o contribuinte; c) perdas extraordinarias, provenientes de casos fortuitos ou força maior, como incendio, tempestade, naufragio o accidentes semelhantes a esses, desde que taes perda não sejam compensadas por seguros ou indenizações; d) as despesas ordinarias realizadas para conseguir e assegurar a renda. Muitos impostos e taxas foram criados desde o início da colonização, mas o imposto de renda merece destaque. IV. Os contribuites de renda entre 6:000\$ (seis contos de réis) e 20:000\$ (vinte contos de réis) terão deducção de 2 % (dous por cento) sobre o montante do imposto devido por pessoa que tenha a seu cargo, não podendo exceder, em caso algum, essa

⁴⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 247.

dedução a 50 % (cincoenta por cento) da importância normal do imposto. V. O imposto será arrecadado por lançamento, servindo de base a declaração do contribuinte, revista pelo agente do fisco e com recurso para autoridade administrativa superior ou pára arbitramento. Na falta de declaração o lançamento se fará ex-offício. A impugnação por parte do agente do fisco ou o lançamento ex-offício terão de apoiar-se em elementos comprobatórios do montante da renda e da taxa devida. VI. A cobrança do imposto será feita cada ano sobre a base do lançamento realizado no ano imediatamente anterior. VII. O poder Executivo providenciará expedindo os precisos regulamentos e instruções, e executando as medidas necessárias ao lançamentos e instruções, e executando as medidas necessárias ao lançamento, por forma que a arrecadação do imposto se torne efectiva em 1924. VIII. Em o regulamento, que espedir o poder Executivo poderá impor multas até o máximo de 5:000\$ (cinco contos de réis)⁴⁵.

Merece destaque o fato de que o imposto era arrecadado por lançamento com base em declaração do contribuinte. Ocorria uma inversão de papéis, na medida em que cabia ao contribuinte dizer o valor da renda que auferiu para que a Delegacia fizesse o lançamento. Como destacam Amed e Negreiros, esta é uma “modalidade de tributo que somente pode ser pensada no momento em que se presume a existência de livre arbítrio entre os cidadãos: escolhe-se declarar a procedência das rendas”⁴⁶.

Entre 1930 e 1945 ocorreu o período conhecido como “Era Vargas”. Apesar da extrema importância histórica dos fatos que levaram

⁴⁵ BRASIL. Lei n. 4.635 de 31 de dezembro de 1922. Orça a receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, de 02 de janeiro de 1923. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

⁴⁶ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 247.

Vargas ao poder e lá o mantiveram até sua queda⁴⁷, serão destacados apenas os fatos que ajudaram a moldar o Sistema Tributário Brasileiro.

Em 1934 foi promulgada nova Constituição. A Constituição de 1934 refletia o período de mudanças econômicas e sociais pelo qual passava o País. A chegada de imigrantes em substituição à mão-de-obra escrava, o crescimento das cidades, o início do processo de industrialização, foram alguns dos fatores que levaram o País a necessitar de maior controle sobre a economia.

A Constituição de 1934 discriminou as competências tributárias da União, Estados e, pela primeira vez, Municípios. O art. 13 da Constituição estabelecia que:

Art. 13 - Os Municípios serão organizados de forma que lhes fique assegurada a autonomia em tudo quanto respeite ao seu peculiar interesse; e especialmente:

[...]

II - a decretação dos seus impostos e taxas, a arrecadação e aplicação das suas rendas;

[...]

§ 2º - Além daqueles de que participam, ex vi dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais.

§ 3º - É facultado ao Estado a criação de um órgão de assistência técnica à Administração municipal e fiscalização das suas finanças⁴⁸.

⁴⁷ Neste sentido: SKIDMORE, Thomas. **Brasil: de Getúlio Vargas a Castelo Branco (1930-1964)**. 7. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982. 512 p.

⁴⁸ BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. Diário Oficial da União de 16 de julho de 1934. Disponível em:

Conforme esclarece Balthazar:

A Constituição de 1934, como podemos observar, apresentou-se um pouco mais evoluída, rígida e clara. Firmou a autonomia dos Municípios, os quais receberam alguns impostos privativos. Acrescentou novos impostos à competência da União, por exemplo, o imposto de renda, de consumo e proventos de qualquer natureza. Os Estados-membros foram contemplados com o imposto de vendas e consignações. A bitributação era proibida apenas para evitar a duplicidade de impostos idênticos à União e aos Estados-membros, inexistindo diante de impostos municipais⁴⁹.

Além da proibição da bitributação entre a União e os Estados, surgia a figura da imunidade recíproca. O art. 17, X, da Constituição de 1934 dispunha ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e aos Municípios a tributação de “bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos”. Aumentava-se a complexidade do sistema em consonância com o aumento do aparelho estatal como um todo.

Em 18 de setembro de 1946, nova Constituição foi promulgada. Acompanhando os movimentos mundiais do pós-guerra, a Constituição estabelecia diversos direitos sociais e garantias de liberdades. Foram criadas, por exemplo, isenções sobre produtos que a lei classifica-se como mínimo indispensável à “habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”⁵⁰

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

⁴⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 117.

⁵⁰ BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. A Mesa da Assembléia Constituinte promulga a Constituição dos Estados Unidos do Brasil e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos seus arts. 218 e 36, respectivamente, e manda a todas as autoridades, às quais couber o conhecimento e a execução desses atos, que os executem e façam executar e observar fiel e inteiramente como neles se contém. Diário Oficial da União de 19 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

Chamam atenção determinados pontos desta Constituição. O art. 30, inc. I, por exemplo, instituiu a contribuição de melhoria para União, Estados, Distrito Federal e Municípios. A contribuição seria cobrada sempre que se verificasse a valorização do imóvel em consequência da realização de obras públicas; entretanto, a contribuição só poderia ser exigida nos limites da despesa realizada ou do acréscimo de valor que decorrer da obra para o imóvel beneficiado. Verificava-se a preocupação com a contraprestação estatal. O tributo não podia ser criado apenas baseado na necessidade arrecadatória. A hipótese de incidência baseava-se na valorização do imóvel. Sem a valorização, incoorria a hipótese de incidência do tributo e não se podia cobrá-lo.

Outro aspecto relevante referia-se à obrigatoriedade de repartição de receita de alguns impostos entre a União, Estados e Municípios (art. 15, §2, por exemplo); ampliava-se o processo de urbanização, cresciam as cidades e estas começaram a ganhar importância política. A União deveria entregar também 10 % do Imposto de Renda aos municípios, excluídas as capitais (conforme art. 15, §4). Houve um aumento da participação dos municípios nas receitas tributárias, como consequência de uma Constituição que apresentava características mais democráticas.

Na Constituição de 1946 previu-se também a imunidade aplicada ao papel destinado à impressão de jornais, periódicos e livros. Segundo Balthazar, esta teria sido uma proposta do escritor Jorge Amado, constituinte à época, e teria o objetivo social de reduzir o preço de jornais e livros para que o cidadão comum pudesse ter acesso à informação⁵¹. A redução dos preços não foi sentida, provavelmente ocorrendo apenas um aumento na margem de lucro dos editores.

O Brasil foi marcado, no período que vai de 1930 a 1964, por grande instabilidade política e, conseqüentemente, econômica. O País crescia e a administração pública tornava-se mais complexa sem que o Direito Tributário seguisse no mesmo ritmo. Não existia um sistema tributário propriamente dito antes da Constituição de 1946⁵², apenas leis

⁵¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 132.

⁵² “Segundo Antônio Nicácio, um dos autores que assistiu à gênese do Direito Tributário brasileiro propriamente dita (a partir de 1946) e à sua evolução, era muito difícil um estudo sobre tal conteúdo antes da década de 1940, pois este não existia como disciplina jurídica nem mesmo no currículo das faculdades de Direito. Para o autor, foi somente com a promulgação da Constituição de 1946 que se passou a ter realmente um verdadeiro e relevante sistema tributário

esparsas e algumas previsões constitucionais mínimas. A tributação era vista apenas como meio de arrecadação para manter as atividades básicas estatais, e não como forma de dirigir a economia ou diminuir desigualdades sociais.

A partir da década de 1950 começou-se a estudar o Direito Tributário de forma apartada da economia e das finanças públicas. Percebia-se a necessidade de sistematização e estudo científico do Direito Tributário brasileiro. Em 1953 Rubens Gomes de Souza, a pedido do Ministro da Fazenda Oswaldo Aranha, elaborou o anteprojeto de um Código Tributário Nacional. Oswaldo Aranha, na exposição de motivos do anteprojeto, exaltava a importância de uma sistematização e codificação das regras de Direito Tributário:

O sistema tributário brasileiro não podia escapar à contingência típica dos países de organização federal: a necessidade de repartir as fontes de receita tributária entre as diferentes entidades governamentais, com o duplo objetivo de assegurar a cada uma delas a autonomia financeira essencial à realidade da sua autonomia política, e de evitar a superposição de imposições sobre a mesma matéria tributável, com evidente prejuízo para a economia nacional. [...] Não obstante essa situação, peculiar até mesmo em relação à dos demais países federais, o desenvolvimento da idéia de uma codificação sistemática dos princípios gerais do direito tributário é, entre nós, de data relativamente recente. Terão contribuído para essa circunstância fatores de natureza diversas mas de efeito convergentes: a relativa suavidade da pressão tributária até data ainda bastante recente, tornando menos aguda a consciência dos efeitos das inadequações sistemáticas; o caráter fragmentário e inorgânico da própria legislação, inspirada muitas vezes em critérios de rotina ou de oportunidade, pouco propícios à emergência de princípios fundamentais; o estado ainda um tanto incipiente dos estudos tributários entre nós, quer no plano econômico e financeiro, quer no plano jurídico, privando o legislador do estímulo natural que lhe

traz a elaboração doutrinária; e finalmente os obstáculos, de natureza essencialmente política, que compreensivelmente se opunham a uma delimitação das autonomias legislativas, mais precisa e mais detalhada que o simples enunciado dos princípios na Constituição, embora necessariamente decorrente daqueles.⁵³

Contudo, o projeto que parecia organizar a tributação no Brasil, que era reconhecidamente complexa e assistemática, não teve andamento até 1964, quando então foi retomado e serviu de base para o Código Tributário Nacional de 1966.

Na década de 1960 ocorreram as maiores reformas do Sistema Tributário Brasileiro. O Governo militar tinha preocupação de aumentar as receitas para reduzir o *deficit* do Tesouro, mas sem que houvesse aumento da inflação⁵⁴. O rompimento com a democracia dava amplo poder ao regime militar, que tinha maior liberdade (às custas da ausência de liberdade da população) para tomar as medidas que entendesse adequadas para recuperar a economia.

Amed e Negreiros apontam as principais críticas ao Sistema Tributário que vigorava até então. Dentre elas destacam-se a falta de racionalidade da incidência tributária, na medida em que eram tributadas pessoas, bens, valores, sem distinção ou critério de base econômica; a forma como eram discriminadas as rendas tributárias não levava em consideração critérios econômicos, mas meramente empíricos; o imposto de exportação era Estadual, o que não era condizente com a importância desse tributo no seu papel regulador da política monetária e cambial, que era federal *etc*⁵⁵. É possível resumir as críticas ao Sistema Tributário à completa falta de racionalidade econômica para a instituição dos tributos e distribuição das receitas dentro da federação.

Moraes teria identificado três etapas necessárias para que ocorresse uma efetiva reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Na primeira etapa foram tomadas medidas contingenciais, como captação de recursos para cobertura do *deficit*, eliminação de incentivos que a

⁵³ BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. 547 p. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

⁵⁴ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. p. 282.

⁵⁵ *Ibidem*. p. 283.

inflação trazia ao não pagamento de impostos na data correta (os impostos eram corrigidos de forma que compensava o atraso, em razão da inflação), incentivo à formação de poupança, *etc.* Buscou-se dar maior racionalidade econômica ao sistema, com base em incentivo de certas condutas e desincentivo de outras. Na segunda etapa foram tomadas medidas legislativas que buscavam melhorar os índices de eficiência da arrecadação. Foi na década de 1960, com a Lei 4.729/65⁵⁶ que se positivou o crime de sonegação fiscal, por exemplo. Na terceira etapa se deu efetivamente a reforma do sistema⁵⁷. Foi criada Comissão Especial para elaborar anteprojeto de Emenda Constitucional, que viria a se tornar a Emenda Constitucional (EC) nº 18/1965⁵⁸, marco no Sistema Tributário Brasileiro.

⁵⁶ “Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública. III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública; IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis. V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal. (Incluído pela Lei nº 5.569, de 1969). Pena: Detenção, de seis meses a dois anos, e multa de duas a cinco vezes o valor do tributo”.

BRASIL. Lei 4.729 de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 19 de julho de 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso em: 17 de dezembro de 2016.

⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996 *apud* AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 283.

⁵⁸ BRASIL. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União, de 06 de dezembro de 1965**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_antecedente1988/emc18-65.htm. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

Como destaca Balthazar, a EC 18/1965 efetivou mudanças profundas, com alteração das discriminações de competência e com a classificação dos impostos de acordo com uma visão econômica, e não jurídica; procurou também dar integridade entre as esferas federal, estadual e municipal⁵⁹.

Em 25 de outubro de 1966 foi promulgada a Lei 5.172/1965, dispendo sobre o Sistema Tributário Nacional. Nascia o Código Tributário Nacional.

Apesar de estas duas grandes medidas terem sido tomadas em pleno regime militar, em que as garantias democráticas estavam fragilizadas, as discussões sobre a reforma do Sistema Tributário são anteriores a isso, ainda da década de 1950. Logo, não se deve chamar estas medidas de “normas do período autoritário”⁶⁰.

Em artigo que analisa os 50 anos da EC 18/1965 e da Lei 4.320/64, que estatuiu normas gerais de Direito Financeiro, Scaff aborda a situação social do país no período em que estas reformas se deram:

Enfim, com estas normas, dentre outras de menor espectro, foi criada uma racionalidade econômica, um sistema, que envolvia tributação, repartição e utilização dos recursos públicos. Há cinquenta anos vivíamos em um país essencialmente agrário, com tributos cujas informações eram prestadas pelos contribuintes, que aguardavam a efetivação do lançamento pelo Estado (diferente de hoje, em que o contribuinte declara e paga, deixando ao Estado cinco anos para conferir a correção do pagamento). A população brasileira ainda morava no campo e as cidades eram menores, com segurança pública mais efetiva (embora o conceito de segurança nacional tivesse sido bastante deturpado naquela época). A educação pública era para poucos e a saúde pública ainda engatinhava. Não vivíamos em uma sociedade de massa — conceito que passou a ser conhecido posteriormente⁶¹.

⁵⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 137.

⁶⁰ SCAFF, Fernando Facury. 50 anos de tributação e finanças como um desafio ao País. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 25 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/contas-vista-50-anos-tributacao-quem-pensando-pais>>. Acesso em: 15 de dezembro de 2016.

⁶¹ Ibidem.

É importante ter em mente o tipo de sociedade para o qual foram criadas estas normas. Mesmo que se fale em *deficit* constante dos cofres públicos, a sociedade era mais simples, com cidades menores e necessidades diferentes. A população do Brasil no ano de 1970 era de 93.139.037 habitantes, chegando a 169.590.693 habitantes na década de 2000; trata-se de crescimento de 82 % em 30 anos, segundo dados do IBGE⁶². Mesmo com estes números, já se sentia a necessidade de maior controle do cumprimento das obrigações tributárias, motivo pelo qual foi criada, em 1968, a Secretaria da Receita Federal pelo Decreto 63.659/68⁶³ em substituição à Direção-Geral da Fazenda Nacional.

Este resumo da história da tributação no Brasil, do período colonial até a efetiva criação de um Sistema Tributário Nacional na década de 1960, serve como base para compreender como foi construída a relação da Fazenda Pública com seus administrados-contribuintes. Wolkmer dá o quadro geral das Constituições do período estudado, reiterando o caráter não democrático e a inexistente participação popular na elaboração das Cartas:

De fato, nessa historicidade torna-se mais fácil compreender a dimensão política, e sobretudo social, do Direito Público centrado na doutrina do Constitucionalismo. Efetivamente, o Constitucionalismo brasileiro, quer em sua primeira fase política (representado pelas Constituições de 1824 e 1891), quer em sua etapa social posterior (Constituição de 1934), expressou muito mais os intentos de regulamentação das elites agrárias locais do que propriamente a autenticidade de movimento nascido das lutas populares por cidadania ou mesmo de avanços alcançados por uma burguesia nacional constituída no interregno de espaços democráticos. As demais constituições brasileiras (1937, 1946, 1967 e 1969) representaram sempre um Constitucionalismo de base não-democrática

⁶² BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro, 2006. 557 p.

⁶³ BRASIL. Decreto n. 63.659, de 20 de novembro de 1968. Define a estrutura e as atribuições da Secretaria da Receita Federal e dá outras providências. **DOFC de 21 de novembro de 1968**. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=63659&tipo_norma=DEC&data=19681120&link=s. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

(no sentido popular), sem a plenitude da participação do povo, utilizado muito mais como instrumental retórico de uma legalidade individualista, formalista e programática. [...] A tradição de nosso Constitucionalismo, portanto, primou sempre por formalizar toda a realidade viva da nação, adequando-a a textos político-jurídicos estanques, plenos de ideais e princípios meramente programáticos. Em regra, as constituições brasileiras recheadas de abstrações racionais não apenas abafaram as manifestações coletivas, como também não refletiram as aspirações e necessidades mais imediatas da sociedade⁶⁴.

A tributação no Brasil nunca foi vista como justa pelos contribuintes. Percebe-se no decorrer da história a ausência de representatividade na criação e imposição dos tributos. Mesmo nos períodos tidos como democráticos, a representatividade popular era mínima. Como visto acima, nos 30 anos seguintes à década de 1970 houve um *boom* populacional, o que gerou o aumento das necessidades do Estado. Havia uma massa de pessoas que poderiam contribuir, novos negócios sendo feitos, cidades crescendo. O Sistema Tributário Nacional precisava se modernizar para acompanhar o aumento da complexidade do país e garantir a arrecadação para a prestação dos serviços que eram exigidos pela população. Consequentemente, o número de normas no país que tratavam sobre matéria tributária aumentou, assim como as demandas judiciais questionando as novas imposições estatais. É o que se passa a ver.

⁶⁴ WOLKMER, Antonio Carlos. **História do Direito no Brasil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 91-93.

2.3 Manicômio Jurídico Tributário: a era da tributação de massas e a praticabilidade da tributação

Alfredo Augusto Becker abre seu clássico “Teoria Geral do Direito Tributário”, de 1963, intitulado a primeira parte da introdução de “Manicômio Jurídico Tributário”. Em um misto de denúncia da caótica situação em que se encontrava a legislação tributária com crítica à ausência de cientificidade e autonomia do Direito Tributário em relação, principalmente, à Ciência das Finanças Públicas, Becker pretendia dar ao leitor os subsídios para que este tivesse a “atitude mental jurídica tributária que lhe será útil para manejar – em qualquer tempo e lugar – o Direito Tributário”⁶⁵.

A feliz expressão de Becker – manicômio jurídico tributário – define muito bem o sentimento daqueles que se aventuram a pesquisar e a buscar compreender os mecanismos de funcionamento da arrecadação de tributos no Brasil.

Dando continuidade à crítica ao estado das coisas, Becker destacava que se as leis tributárias fossem aplicadas integralmente, todos os contribuintes seriam passíveis de sanção, tal o estado de desorientação que a legislação tributária causa(va). Além disso, o contribuinte “nunca está seguro das obrigações a cumprir e necessita manter uma dispendiosa equipe de técnicos especializados para simplesmente saber as exigências do Fazenda Pública”⁶⁶.

Não por acaso, como visto, na década de 1960 iniciou-se grande reforma na legislação tributária com a promulgação da EC nº 18/1965 (Reforma do Sistema Tributário) e da Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN)⁶⁷. Foi um período de grande efervescência para o Direito Tributário, com reformas que sistematizaram e deram racionalidade para um ramo do Direito que ainda engatinhava no país.

⁶⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 15.

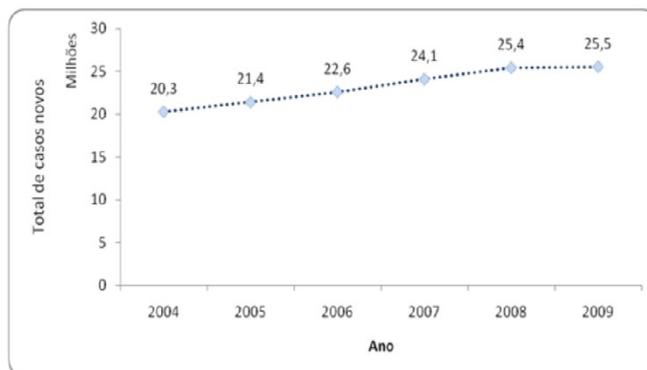
⁶⁶ Ibidem. p. 8.

⁶⁷ BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 23 de dezembro de 2016.

Em 1988 foi promulgada nova Constituição (CRFB/1988)⁶⁸. Trata-se de uma Constituição que dá novos ares ao Direito nacional. Os direitos e garantias fundamentais ganham destaque, e isso gera impactos na relação entre a Administração Fiscal e o contribuinte. Uma cultura jurídica não se transforma de um dia para o outro, mas um grande passo foi dado.

Com nova Constituição, um País que respirava ares democráticos e com acesso ao Judiciário, ocorre fenômeno de explosão de demandas judiciais. Segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no ano de 1990 o Judiciário recebeu 3,6 milhões de novos processos. Na década de 2000, ultrapassou-se a casa de 20 milhões de novos processos⁶⁹ por ano, conforme se afere na figura abaixo:

Figura 1 - Total de casos novos no Poder Judiciário - Justiça Estadual, Federal e do Trabalho - 2004 a 2009



Fonte: BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Demandas repetitivas e a morosidade na justiça cível brasileira**. Brasília, 2011. 32 p.

No ano de 2013 foram 28,3 milhões de ações ajuizadas e 27,7 milhões de ações finalizadas. Isso gera um “saldo negativo” de 622 mil

⁶⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 de dezembro de 2016.

⁶⁹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Demandas repetitivas e a morosidade na justiça cível brasileira**. Brasília, 2011. 32 p.

processos a mais no estoque. Há uma demanda judicial maior que a oferta, levando ao aumento do custo. O custo, neste caso, é um Judiciário em crise.

O fenômeno conhecido como “tragédia dos comuns” ajuda a explicar esse efeito perverso do aumento do acesso das pessoas ao Judiciário. No exemplo usado por Garret Hardin, professor de biologia que difundiu o conceito a partir de artigo publicado no ano de 1968, podemos compreender didaticamente do que se trata esta “tragédia”:

A tragédia dos comuns se desenvolve desta forma. Imagine um pasto aberto a todos. É de se esperar que cada vaqueiro vai tentar manter o gado do maior número possível no terreno comum. Tal mecanismo pode funcionar de modo razoavelmente satisfatório durante séculos, devendo-se às guerras tribais, à caça furtiva, e à doença manter o número de homens e animais bem abaixo da capacidade de absorção do solo. Por último, no entanto, vem o dia do julgamento, ou seja, o dia em que o objetivo a longo prazo desejado de estabilidade social se torne uma realidade. Neste ponto, a lógica inerente do que é comum impiedosamente gera tragédia. Como um ser racional, cada vaqueiro procura maximizar o seu ganho. Explícita ou implicitamente, mais ou menos conscientemente, ele pergunta: "Qual é a utilidade para mim de acrescentar mais um animal para o meu rebanho?" Esta utilidade tem um componente negativo e um positivo. 1) O componente positivo é uma função do incremento de um animal. Desde que o pastor recebe todos os lucros provenientes da venda do animal adicional, a utilidade positiva é quase um. 2) A componente negativa é uma função do sobrepastoreio adicional criado por mais um animal. Como, no entanto, os efeitos do excesso de pastagem são compartilhados por todos os pastores, a utilidade negativa para tomada de decisão (decision-making) de qualquer pastor particular é apenas uma fração de -1. Somando-se os componentes parciais de sua utilidade, o vaqueiro racional conclui que o único caminho sensato para ele seguir é o de adicionar outro animal a seu rebanho. E outro, e outroMas esta é a conclusão alcançada por todos e cada pastor

racional partilha de um bem comum. Aí é se encontra a tragédia. Cada homem está preso em um sistema que o compele a aumentar seu rebanho sem limites - num mundo que é limitado⁷⁰.

Extrapolando o exemplo para o Sistema Judiciário Brasileiro, se a lei não exclui da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito, como dispõe o art. 5º, XXXV, da CRFB, ou seja, há o livre acesso ao Judiciário e o custo do Judiciário é dividido por toda a população, a tendência é que todos o utilizem sem se preocupar com o seu exaurimento.

Uma das causas desta explosão de demandas é a explosão Legislativa que se seguiu à Constituição. Segundo estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), nos primeiros 25 anos após a Constituição de 1988, foram editadas 4.785.194 (quatro

⁷⁰ Tradução livre de *The Tragedy of the Commons*. Picture a pasture open to all. It is to be expected that each herdsman will try to keep as many cattle as possible on the commons. Such an arrangement may work reasonably satisfactorily for centuries because tribal wars, poaching, and disease keep the numbers of both man and beast well below the carrying capacity of the land. Finally, however, comes the day of reckoning, that is, the day when the long-desired goal of social stability becomes a reality. At this point, the inherent logic of the commons remorselessly generates tragedy. As a rational being, each herdsman seeks to maximize his gain. Explicitly or implicitly, more or less consciously, he asks, "What is the utility *to me* of adding one more animal to my herd?" This utility has one negative and one positive component. 1) The positive component is a function of the increment of one animal. Since the herdsman receives all the proceeds from the sale of the additional animal, the positive utility is nearly +1. 2) The negative component is a function of the additional overgrazing created by one more animal. Since, however, the effects of overgrazing are shared by all the herdsman, the negative utility for any particular decision-making herdsman is only a fraction of -1. Adding together the component partial utilities, the rational herdsman concludes that the only sensible course for him to pursue is to add another animal to his herd. And another; and another.... But this is the conclusion reached by each and every rational herdsman sharing a commons. Therein is the tragedy. Each man is locked into a system that compels him to increase his herd without limit--in a world that is limited. HARDIN, Garret. *The Tragedy of the Commons*. **Science**, v. 162, n. 3859, p. 1243-1248, 1968. Disponível em: <http://science.sciencemag.org/content/162/3859/1243.full>. Acesso em: 14 de outubro de 2016.

milhões, setecentos e oitenta e cinco mil, cento e noventa e quatro) normas que regem a vida dos cidadãos brasileiros, ou seja, 784 normas editadas por dia útil. Aproximadamente 6,5% deste total são normas que se referem à matéria tributária: são 29.939 normas tributárias federais, 93.062 normas tributárias estaduais e 186.146 normas tributárias municipais, gerando uma média de 31 normas de aspecto tributário por dia, no Brasil⁷¹.

Esta quantidade exorbitante de normas tem impacto direto na economia. Segundo dados do *site Doing Business* do Banco Mundial, no ano de 2015, uma empresa no Brasil gastou em média 2600 horas para cumprir suas obrigações tributárias. É o primeiro lugar no ranking mundial, seguido pela Bolívia (com 1.025 horas) e Nigéria (com 956). Já, na Europa, a média é de 246 horas⁷².

A simplificação fiscal passa, então, a ser um dos maiores desafios dos operadores do Direito. Em uma sociedade que também se complexifica paralelamente à complexidade do Sistema Tributário, os fatos que originam as obrigações tributárias dificilmente são de conhecimento da Administração, fazendo surgir aquilo que Torres chama de “tributação de massas”⁷³. Nessa tributação de massas, cabe ao contribuinte o papel de informar à Fazenda Pública sobre suas atividades. Torres destaca os avanços significativos que ocorreram a fim de conferir participação mais efetiva e simplificada do contribuinte na gestão tributária. Cita, como exemplos, o aumento dos lançamentos por homologação; a utilização da técnica de substituições tributárias; a criação de formas mais práticas de recolhimento dos tributos e tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, como a criação do Simples Nacional⁷⁴; a possibilidade de uso da internet para envio de declarações, *etc*⁷⁵.

⁷¹ INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil**: 25 anos da constituição federal de 1988. Curitiba, 2013. 10 p.

⁷² GRUPO BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2016**. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/brazil#paying-taxes>. Acesso em 08 de abril de 2016.

⁷³ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

⁷⁴ BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da

Contudo, essa mudança de configuração na relação entre Fazenda Pública e contribuinte não se dá sem problemas; Filippo aborda algumas das consequências desta inversão de papéis e da maior responsabilidade atribuída ao contribuinte:

Por seu turno, com o autolançamento, passou-se a responsabilidade de interpretar e aplicar a legislação fiscal ao contribuinte. Com isso, ao identificar, qualificar e declarar os fatos juridicamente relevantes, o contribuinte olha seus interesses e busca a todo custo obter uma economia fiscal. Por sua vez, a Administração fiscal não concorda com a maior parte dessas reduções e busca fazer com que o contribuinte pague mais. Essa sistemática de atuação acaba por promover o conflito entre Administração e administrado. Tanto é que, nos países onde o autolançamento é mais frequente, FERREIRO LAPATZA informa que os MARL (meios alternativos de resolução de litígios) são mais utilizados, justamente para controlar a disseminação de litígios.⁷⁶

O conflito tributário vai além da discussão sobre o quanto irá se pagar: a simples incidência da norma tributária tem o potencial de gerar conflito, eis que há interferência nas relações comerciais, na formação da poupança *etc*, ou, como se diz em economia, há a criação de custo de transação. A incidência da norma tributária é inevitavelmente custo

Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial de União**, de 15 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em 15 de março de 2016.

⁷⁵ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

⁷⁶ FILIPPO, Luciano Gomes. A Transação sobre Questões de Fato e sobre a Interpretação das Normas Fiscais: Novas Perspectivas para Resolução de Litígios. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. **Direito Financeiro, Econômico e Tributário**. Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 399-422, 2014.

extra, e é sempre, em potencial, geradora de conflitos. Como destacado por Filippo, com o objetivo de garantir arrecadação, criaram-se também mecanismos de controle que acabam por aumentar a burocracia, com potencial de aumento da litigiosidade. Exemplo (frustrado, diga-se) foi a Medida Provisória (MP) nº 685/2015, que previa, em sua redação original, no art. 7º, que:

Art. 7º O conjunto de operações realizadas no ano-calendário anterior que envolva atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo deverá ser declarado pelo sujeito passivo à Secretaria da Receita Federal do Brasil, até 30 de setembro de cada ano, quando:

I - os atos ou negócios jurídicos praticados não possuírem razões extratributárias relevantes;

II - a forma adotada não for usual, utilizar-se de negócio jurídico indireto ou contiver cláusula que desnature, ainda que parcialmente, os efeitos de um contrato típico; ou

III - tratar de atos ou negócios jurídicos específicos previstos em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Parágrafo único. O sujeito passivo apresentará uma declaração para cada conjunto de operações executadas de forma interligada, nos termos da regulamentação⁷⁷.

Segundo a exposição de motivos do anteprojeto, o objetivo de tal medida era aumentar a “segurança jurídica no ambiente de negócios do país e gerar economia de recursos públicos em litígios desnecessários e demorados”⁷⁸, dizendo, ainda, que o acesso a essas informações

⁷⁷ BRASIL. Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. **Diário Oficial da União**, de 22 de julho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/mpv/mpv685.htm. Acesso em: 15 de abril de 2015.

⁷⁸ BRASIL. **Exposição de Motivos** 80/2015, de 07 de julho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

“oferece a oportunidade de responder rapidamente aos riscos de perda de arrecadação tributária por meio de fiscalização ou de mudança na legislação”⁷⁹.

O dever de informar visava, claramente, diminuir os planejamentos tributários, lícitos ou ilícitos, sem distinção. A justificativa de maior segurança aos negócios não parece verdadeira, eis que já existem mecanismos de consulta sobre legislação tributária que tem o mesmo efeito que a medida provisória propunha⁸⁰.

Caso não fossem realizadas as declarações das operações tributárias – que eram potencialmente todas, na medida em que o contribuinte não sabia onde seria enquadrada sua conduta – diversos efeitos adviriam. Na época da divulgação da Medida Provisória, a Receita Federal elaborou material ilustrativo explicando como se aplicaria a legislação. Abaixo, figura das consequências da Declaração de Planejamento Tributário:

⁷⁹ Ibidem.

⁸⁰ Acessando o sítio da Receita Federal há informações sobre como proceder para consultar sobre interpretação de legislação tributária, sendo impedida a aplicação de multa de mora e de juros de mora em caso de “consulta eficaz”: BRASIL. Ministério de Fazenda. **Consulta sobre interpretação da legislação tributária.** 07 de junho de 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

Figura 2 – Organograma dos efeitos da Declaração de Planejamento Tributário (DPLAT)



Fonte: BRASIL. Receita Federal. PRORELIT – Programa de Redução de Litígio. 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/julho/arquivos-e-imagens/prorelit-programa-quitacao-contencioso-e-dplat-declaracao-de-planejamento-tributario2.pdf> Acesso em 15 de junho de 2016.

À esquerda, tem-se a situação em que fatos “verdadeiros” são declarados à Receita, e esta tem o entendimento de que os efeitos pretendidos são válidos. Na coluna do meio, tem-se a situação em que os fatos “verdadeiros” seriam declarados, mas a Receita entenderia que o planejamento não é válido; neste caso, o contribuinte teria 30 dias para pagar o tributo sem multa (mas corrigido pela SELIC) e, em caso de não pagamento, seria expedido Auto de Infração com incidência de multa de 75% do valor. Por fim, caso o contribuinte não declarasse o planejamento ou o declarasse de forma que a Receita entendesse que não havia correspondência com a realidade, haveria incidência de multa de 150% do valor e representação para fins penais.

Verifica-se que, ao contrário do que defendia a Receita, criaria-se ambiente de enorme insegurança jurídica, pois os casos de “planejamento” que deveriam ser declarados não estavam delimitados. Qualquer atitude do contribuinte poderia ser considerada “planejamento” não declarado, gerando multa de 150% com base no valor que a Receita entendesse correto.

Tratava-se de medida que buscava diminuir os custos da Administração Pública com fiscalização, passando esta tarefa ao contribuinte, na mesma tendência apontada anteriormente. Fica claro,

portanto, que os custos não iriam diminuir; apenas redistribuir-se-ia o ônus ao contribuinte, que passaria a ser o responsável também por se “autofiscalizar”.

O Sistema Tributário Brasileiro é complexo, com a edição de normas diária que ultrapassa qualquer possibilidade de conhecimento por quem quer que seja. Repassar ao contribuinte o ônus de compreender esse emaranhado legislativo, não é medida adequada, jurídica e economicamente. Por esse motivo, a MP 685/2015 foi convertida na Lei 13.202/2015, mas foi excluída a parte do texto que obrigava a declaração de planejamento e a necessidade de informá-lo à Receita.

Fica claro que a praticabilidade e simplificação da tributação passam por medidas que buscam incluir o contribuinte no processo de formação da obrigação tributária, não mais como sujeito passivo das ações da Fazenda Pública, mas como parte fundamental no cumprimento das obrigações tributárias. O aumento do papel do contribuinte, todavia, deve vir acompanhado de medidas que garantam efetivo acesso à Justiça, com a criação de meios alternativos de resolução de litígios.

2.4 A relação da Fazenda Pública com o cidadão contribuinte: transação como mecanismo de acesso à Justiça

Cappelletti e Garth dedicaram-se a falar sobre acesso à justiça, em obra homônima. A primeira conclusão que se extrai do livro é que o estudo do Direito, de forma independente, não é capaz de fornecer subsídios para dizer como se dá o acesso à Justiça; pesquisas em economia, psicologia, sociologia, antropologia podem fornecer dados que o Direito, por si só, seria incapaz de produzir⁸¹.

Acesso à justiça, efetivamente, é a garantia de um sistema pelo qual as pessoas possam pleitear seus direitos, e que produza resultados justos. Mas Cappelletti e Garth perceberam que, para se ter efetivo acesso à justiça, é preciso avaliar todos os custos inerentes a um processo: custos da manutenção de um Sistema Judiciário, que são divididos pela sociedade; custas judiciais, propriamente ditas; honorários advocatícios; riscos de sucumbência e eventuais garantias do juízo⁸². Além destes custos, há outros menos visíveis, mas não menos importantes: o tempo, que é sentido de forma diferente pelos litigantes –

⁸¹ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1988. p. 5.

⁸² Ibidem. p. 7.

litigantes habituais como o Estado, podem dispor de tempo, enquanto para o contribuinte, o tempo tem um custo maior; há ainda o custo psicológico, que é o desgaste emocional de uma demanda judicial; e o custo do conhecimento, que é a possibilidade de compreender e saber como exercer os seus direitos⁸³; no âmbito do Direito Tributário essa dificuldade parece ser ainda maior.

Cappelletti e Garth destacam, então, três “ondas” de movimentos de acesso à justiça: Assistência judiciária, reforma para garantia dos direitos difusos e “enfoque de acesso à Justiça”⁸⁴.

Regredindo no tempo, verifica-se que no Estado Absolutista (Séc. XVIII), o Estado envolvia toda a vida social, que estava sob seu controle, realizando profunda e opressiva intromissão na vida dos indivíduos. Como reação a esse quadro, a concepção predominante no Século XIX, Estado Liberal ou abstencionista, era do Estado mínimo, com a quase ausência de atuação do Estado no âmbito econômico e social. Na segunda metade do Século XIX surge a ideia de Estado de Direito ou Estado Fiscal. O imposto adquire a dimensão de coisa pública, financiador do Estado. Coincide com o surgimento do capitalismo e do liberalismo na Europa. Cria-se assim a possibilidade de se exigir serviços públicos como contraprestação dos impostos⁸⁵.

Com o Estado de Direito os governantes e autoridades públicas também submetem-se ao Direito e estão sujeitos às normas jurídicas, como os indivíduos. Muda a configuração do Estado. O princípio da legalidade, no liberalismo, substitui a “Razão de Estado”⁸⁶ de Maquiavel⁸⁷ que prevalecia no patrimonialismo e no absolutismo, e o poder financeiro se transforma em Poder Legislativo.

⁸³ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1988. p. 8.

⁸⁴ *Ibidem*. p. 25.

⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004. p. 18.

⁸⁶ *Idem*. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 5.

⁸⁷ Segundo Bobbio, os teóricos da Razão de Estado defendem que a esfera política é autônoma com respeito à esfera da moral e a ação do estadista não pode ser julgada com base nas normas que regem e com as quais se julga a ação do homem comum; quando a salvação da pátria está em jogo não se deve fazer qualquer consideração a respeito do que é justo ou injusto. BOBBIO, Norberto. **Elogio da serenidade e outros escritos morais**. 2. ed. São Paulo: Unesp, 2011. p. 86.

No Século XIX o acesso ao Judiciário significava o direito formal do indivíduo de propor uma ação, mas não se pensava em como este direito seria garantido pelo Estado. A obrigação estatal era simplesmente garantir a existência de aparato mínimo, mas não havia preocupação com a “igualdade de armas”. Há acesso ao Judiciário, o princípio da legalidade existe, mas não há garantia de igualdade material.

No século XX, após a II Guerra Mundial, cresce o Estado e a máquina administrativa. Após os horrores vividos na Guerra os Estados agigantam-se, passando de uma posição passiva para uma posição ativa, intervencionista na economia e garantidora de direitos de caráter social. Cresciam também as instituições que faziam pressão sobre os interesses estatais na busca de seus interesses classistas⁸⁸.

Percebeu-se que a garantia da legalidade para a instituição de obrigações não era suficiente para garantir acesso à justiça: necessitava-se de advogados para atender aqueles que não tinham condições. A Inglaterra criou então o *Judicare* em 1949, sistema gratuito de assistência judiciária no qual o cidadão escolhia o advogado em lista previamente definida. Esses advogados eram remunerados pelo Estado; outros países implantam sistemas semelhantes. Esta é a primeira “onda” apontada por Cappelletti e Garth, em que a barreira inicial do custo é quebrada⁸⁹.

Na segunda onda de acesso à justiça percebeu-se que o processo era incapaz de fazer frente às novas demandas por interesses difusos. A concepção tradicional do processo era de que este era um assunto das partes, e não meio de defesa de interesses coletivos, como o meio ambiente e direitos do consumidor. Assim, na década de 1970 começava-se a reconhecer grupos privados de interesses; foram criadas, nos Estados Unidos, Agências com o objetivo de atender mais facilmente a interesses organizados, e foram instituídas sociedades de advogados de interesse público⁹⁰.

⁸⁸ MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013, p. 40.

⁸⁹ CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1988. p. 15.

⁹⁰ Segundo Cappelletti e Garth “As sociedades de advogados do interesse público variam muito em tamanho e especialidades temáticas a que atendem. O tipo mais comum é uma organização de fins não lucrativos, mantida por contribuições filantrópicas. As primeiras dessas sociedades foram instituídas pela Fundação Ford, em 1970. Embora nunca tenha havido mais de 70 a 100

A organização em grupos para atendimento de interesses coletivos também não escapa a críticas. Há o risco de que estes grupos não representem a vontade coletiva, mas sim, interesses individuais de uma classe; Buchanan considera isto o paradoxo do Estado Democrático: em um regime democrático, são criados grupos representativos de interesse, que acabam tendo maior poder de barganha; como consequência, estes grupos que buscam benefícios para sua classe acabam prejudicando a coletividade⁹¹.

Na terceira onda a atenção é centrada no conjunto geral de instituições e mecanismos, pessoas e procedimentos utilizados para processar e prevenir disputas nas sociedades modernas; os litígios mereciam tratamento diferenciado em razão do seu valor, do seu nível de complexidade e importância social. Era preciso racionalizar o processo bem como questionar se o processo era suficiente. Neste momento os métodos alternativos de solução de conflitos ganharam importância, pois se percebeu a necessidade de procedimentos mais simples e de julgadores mais informais para certos tipos de demandas, para “garantir o direito de ação e defesa por diversos mecanismos alternativos que busquem a celeridade e a efetividade”⁹².

Compreendeu-se que a conciliação e a mediação possibilitavam a manutenção e restauração de relacionamentos e que havia maior aderência ao resultado, na medida em que as partes constroem as soluções para seus próprios problemas.

No Brasil, os meios alternativos de resolução de conflitos ganharam força com a criação do “movimento pela conciliação” pelo CNJ em 2006. O movimento buscava envolver, num primeiro momento,

desses escritórios, por volta de 1975, os advogados do interesse público tinham várias centenas de casos importantes em juízo e muitos outros já concluídos. Esses escritórios mantidos por fundações já haviam também atuado em muitos procedimentos administrativos e outras importantes atividades extrajudiciais. Proporcionando aconselhamento jurídico especializado e constante supervisão em relação a interesses não representados e não organizados, esses escritórios freqüentemente agem em apoio a grupos existentes e substituem grupos ainda não formados” CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1988. p. 8.

⁹¹ BUCHANAN, James McGill; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. Indianápolis: Liberty Fund. p. 284

⁹² GONÇALVES, Jéssica. **Acesso à Justiça e teoria dos jogos: Da lógica competitiva do processo civil à estratégia cooperativa da mediação**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, p. 77.

os profissionais da área jurídica, como advogados, juízes e promotores numa mudança de perspectiva do conflito. O CNJ firmava com a sociedade um compromisso de expandir e criar novos juizados especiais, e também criar cursos de formação e aperfeiçoamento de profissionais para que estes adquirissem as habilidades necessárias para auxiliar nas conciliações⁹³.

O CNJ passou a produzir inúmeros estudos sobre a situação dos processos judiciais no país⁹⁴; ocorreu um mapeamento, e foram criadas metas⁹⁵. Em 2010 foi editada a Resolução Normativa nº 125⁹⁶ com o objetivo de dispor “sobre a política judiciária nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário”. Regulamentava-se de forma interna como se efetivaria a proposta do CNJ de incentivo à conciliação.

⁹³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Movimento pela conciliação**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/conciliacao-e-mediacao-portal-da-conciliacao/movimento-conciliacao-mediacao/historico-conciliacao>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

⁹⁴ A título exemplificativo constam na biblioteca virtual do CNJ os estudos: “Justiça em Números”; “Diagnóstico da Segurança Institucional do Poder Judiciário”; “Censo do Poder Judiciário”; “Novos Diagnósticos do Enfrentamento da Corrupção”, dentre outros. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Pesquisas Judiciárias**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

⁹⁵ “As metas nacionais do Poder Judiciário, inicialmente metas de nivelamento, foram definidas pela primeira vez no 2º Encontro Nacional do Judiciário, que aconteceu em Belo Horizonte, Minas Gerais, em 2009. Ao final do Encontro, os tribunais brasileiros traçaram 10 metas de nivelamento para o Judiciário no ano de 2009. O grande destaque foi a Meta 2, que determinou aos tribunais que identificassem e julgassem os processos judiciais mais antigos, distribuídos aos magistrados até 31.12.2005”. BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Metas Nacionais**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/metasp>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

⁹⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução 125 de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesse no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/resolucao/Resolucao_n_125-GP.pdf. Acesso em: 10 de setembro de 2017.

Em 2009 foi firmado pelos três poderes o “II Pacto Republicano de Estado por um Sistema de Justiça Mais Acessível, Ágil e Efetivo”⁹⁷, que objetivava, dentre outros, o aprimoramento da prestação jurisdicional “mormente pela efetividade do princípio constitucional da razoável duração do processo e pela prevenção de conflitos”⁹⁸. Para isso, previa o fortalecimento da mediação e da conciliação, estimulando a resolução de conflitos por meios autocompositivos, voltados à maior pacificação social e menor judicialização.

Na esteira do pacto foi apresentado, em 20 de abril de 2009, Projeto de Lei (PL) 5.082/2009⁹⁹ (ANEXO 1) a fim de regulamentar o art. 171 do CTN, chamado de Anteprojeto da Lei Geral de Transação Tributária (ALGTT). Além deste, foi apresentado o Projeto de Lei Complementar (PLC) 469/2009¹⁰⁰, que modificaria o inc. III do art. 156 do CTN. A atual redação do art. 156, inc. III do CTN dispõe que se extingue o crédito tributário com a transação. Esta redação leva a crer que o legislador disse menos do que pretendia, pois a transação, por si só, não garante o pagamento. Logo, a fim de que não restassem dúvidas sobre a necessidade de pagamento para a extinção do crédito, o PLC 469/2009 modificaria o art. 156, inc. III do CTN para que conste “o

⁹⁷ BRASIL. II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo. **Diário Oficial da União**, 26 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Outros/IIpacto.htm. Acesso em: 12 de dezembro de 2015.

⁹⁸ [...] “firmar o presente pacto republicano de estado por um sistema de justiça mais acessível, ágil e efetivo, com os seguintes objetivos: I - acesso universal à Justiça, especialmente dos mais necessitados; II - aprimoramento da prestação jurisdicional, mormente pela efetividade do princípio constitucional da razoável duração do processo e pela prevenção de conflitos;” [...] BRASIL. II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo. **Diário Oficial da União**, 26 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Outros/IIpacto.htm. Acesso em 12 de dezembro de 2015.

⁹⁹ BRASIL. **Projeto de Lei 5082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

¹⁰⁰ BRASIL. Poder Executivo. **Projeto de Lei Complementar n. 469/2009**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

cumprimento do termo de transação” como forma de extinção do crédito. Porém, o projeto segue tramitando na Câmara dos Deputados¹⁰¹.

Também em 2009 foi instituída, por ato do Presidente do Senado Federal, Comissão de juristas para elaborar o Anteprojeto do novo Código de Processo Civil¹⁰². Em 17 de março de 2015 foi publicado no D.O.U o novo Código de Processo Civil, Lei 13.105/2015, que viria a entrar em vigor no dia 17 de março de 2016.

No que importa ao presente trabalho, merece destaque a ênfase dada aos meios autocompositivos de resolução de conflitos. A palavra “conciliação” aparece 37 vezes, e a palavra “autocomposição” aparece 20 vezes no texto da Lei 13.105/2015. Já no § 2º do art. 2º o Código dispôs que “O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.” Interessante notar que o Código não retira do Estado a responsabilidade pela resolução dos conflitos, muito pelo contrário: determina que o Estado a promova; se ele deve promover, ele também deve se valer dos meios autocompositivos quando for parte interessada.

Verifica-se que os meios autocompositivos de resolução de litígios saem das margens do processo para tornarem-se a figura central. A tentativa de conciliação é o primeiro ato do processo: apenas se ambas as partes manifestarem, expressamente, desinteresse na composição consensual, não será marcada audiência de conciliação¹⁰³. Não se pode falar mais em meios alternativos, na medida em que estes são os meios prioritários de resolução de conflitos, de acordo com o Código.

Em 29 de junho de 2015 foi publicada no D.O.U a Lei nº 13.140/2015, que dispõe sobre “a mediação entre particulares como

¹⁰¹ Segundo dados coletados junto ao sítio da Câmara, a última movimentação ocorreu em 13/05/2015, com a designação de relator, Dep. Alfredo Kaefer (PSDB-PR), na Comissão de Finanças e Tributação da Câmara dos Deputados. BRASIL. Poder Executivo. **Projeto de Lei Complementar n. 469/2009**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

¹⁰² BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. **Anteprojeto de Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010. 381 p. Disponível em: <https://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>. Acesso em: 12 de novembro de 2016.

¹⁰³ Nos termos do art. 334, I, Lei 13.105/2015.

meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública”¹⁰⁴. Apesar de ser posterior ao Novo Código de Processo Civil, a lei entrou em vigor antes, por ter uma *vacatio legis* de 06 meses apenas, enquanto o Código tinha de um ano.

A lei nº 13.140/2015 prevê a conciliação e mediação de conflitos envolvendo a Administração Pública Federal, mas a forma ainda é muito rígida, pois se dará sempre por adesão, nos termos do art. 35, *caput*¹⁰⁵, e dependente de diversas condicionantes. Dispõe o art. 38 que:

Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União:

I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;

II - as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderão exercer a faculdade prevista no art. 37;

III - quando forem partes as pessoas a que alude o caput do art. 36:

a) a submissão do conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União implica renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

b) a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda.

¹⁰⁴ BRASIL. Lei n. 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2o do art. 6o da Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial da União**, de 29 de junho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm. Acesso em: 15 de janeiro de 2017.

¹⁰⁵ Art. 35. As controvérsias jurídicas que envolvam a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão, com fundamento em:

Parágrafo único. O disposto neste artigo não afasta a competência do Advogado-Geral da União prevista nos incisos VI, X e XI do art. 4o da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993, e na Lei no 9.469, de 10 de julho de 1997.

Vê-se que a lei não cria efetivamente um sistema que autorize a transação tributária. A lei é extremamente engessada, com restrições que inviabilizam o processo efetivamente autocompositivo.

O inc. “I” do art. 38 dispõe que não se aplicam as disposições dos Inc. II e III do art. 32¹⁰⁶, que por sua vez prevê a criação de câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal, e a possibilidade de se avaliar pedidos feitos por particulares. Ou seja, o contribuinte não pode “bater às portas” da Administração para conciliar.

O inc. “II” do art. 38 exclui das empresas públicas e sociedades de economia mista, que explorem atividade econômica em concorrência com o mercado, a possibilidade de conciliação extrajudicial com entes da Administração Pública Direta e Indireta. Esta medida certamente tem caráter protetivo da livre concorrência, como disposto no art. 170, IV, da CRFB/1988, pois as empresas poderiam, em tese, ter benefícios fiscais diferentes dos seus concorrentes. Mas a transação sempre terá este potencial, seja entre entes da Administração Pública, seja entre o Fazenda Pública e os contribuintes. É da própria natureza da transação o risco de tratamento desigual e desequilíbrio da concorrência.

Por fim, dispõe o inc. “III” do art. 38 que se as partes forem aquelas elencadas no *caput* do art. 36¹⁰⁷, a transação dependerá de autorização conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de

¹⁰⁶ Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:

I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; [...]

¹⁰⁷ Art. 36. No caso de conflitos que envolvam controvérsia jurídica entre órgãos ou entidades de direito público que integram a administração pública federal, a Advocacia-Geral da União deverá realizar composição extrajudicial do conflito, observados os procedimentos previstos em ato do Advogado-Geral da União. [...]

Estado da Fazenda, além de impor a renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Os princípios da isonomia entre as partes, oralidade, informalidade, autonomia de vontade das partes, busca do consenso e boa-fê, previstos no art. 2º da Lei 13.140/15, não se coadunam com as inúmeras restrições para se transigir com a Administração Pública impostas no Capítulo II da própria Lei de mediação.

Ainda é preciso aguardar regulamentações administrativas posteriores, mas, do que se extrai do texto da Lei 13.140/15, pouca coisa inova a lei, e em muito foge do seu próprio espírito quando impõem todas estas restrições. Ao que parece, inexistente, ainda, regulamentação da transação em matéria tributária em nível federal.

O estudo da história das primeiras normas de aspecto tributário criadas no Brasil desde os primeiros anos da colonização até o início do Século XXI, permite dizer que inexistiu, até a década de 1960, um efetivo Sistema Tributário. O crescimento desorganizado do país e a falta de preocupação com a racionalidade da cobrança dos tributos levou àquilo que Becker viria a chamar de “manicômio jurídico tributário”. Este “manicômio” limita o acesso à Justiça, na medida em que a legislação não é acessível, pois não é compreendida por todos; além desse fator, a inversão de papéis que ocorre no final do Século XX e início do Século XXI, em que o contribuinte passa a ser o responsável por realizar grande parte da atividade de recolhimento dos tributos, impõe ônus pesado a quem tem menos condições de compreender o emaranhado legislativo criado pelo Estado.

Estes fatores levaram à necessidade de se discutir alternativas à judicialização para resolução dos litígios. A transação tributária, prevista desde a promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, apresenta-se como uma das propostas para diminuir a “distância” que os procedimentos adotados pela Fazenda Pública para cobrança e discussão de divergências criaram com o contribuinte. E é sobre essa alternativa que se passa a falar no próximo capítulo.

3. CAPÍTULO 2 – A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS JURÍDICOS

3.1 Conceito e previsão legal da transação em matéria tributária no Brasil

A transação tributária está prevista no art. 171 do CTN, que foi recepcionado como Lei Complementar pela CRFB/1988. O art. 171 dispõe que:

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

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Acredita-se que no lugar em que o legislador disse “determinação do litígio”, quis dizer “terminação do litígio”; por um erro de digitação, permaneceu desta forma até os dias atuais. Além do art. 171, CTN, a transação está prevista no art. 156, III, do CTN, como hipótese de extinção do crédito tributário¹⁰⁸.

Existe dúvida, entretanto, se a mera formalização do acordo daria azo à extinção do crédito, nascendo outro em seu lugar – em caso de ainda existirem valores a serem adimplidos pelo contribuinte – ou se para a extinção do crédito faz-se necessário o cumprimento das obrigações assumidas no acordo entabulado.

Como visto anteriormente, o Projeto de Lei Complementar 469/09¹⁰⁹ de autoria do Poder Executivo busca esclarecer este ponto, propondo a alteração da redação do inciso III do art. 156 do CTN para que a extinção ocorra com “o cumprimento do termo de transação”.

¹⁰⁸ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

III - a transação;”

¹⁰⁹ BRASIL. Poder Executivo. **Projeto de Lei Complementar n. 469/2009**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

Assim, a transação não extinguiria automaticamente o crédito tributário; a extinção do crédito dar-se-ia apenas com o pagamento da obrigação assumida com a transação¹¹⁰.

De qualquer sorte, o disposto no art. 171 do CTN autoriza o legislador a criar norma prevendo a forma como se daria a transação em matéria tributária; não se extrai do texto a autorização para que se realizem transações sem a criação de lei específica; e esta lei, em nível federal, ainda não existe.

Também não se devem confundir outras formas alternativas de cobrança ou benesses unilateralmente concedidas pela Administração Pública aos contribuintes, com efetiva transação. O parcelamento de dívidas, por exemplo, é previsto no art. 151, VI, CTN, como hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Por esse motivo “não cumprido o parcelamento, o crédito tributário pode voltar a ser exigido por inteiro ou pelo saldo remanescente relativo às parcelas não quitadas”¹¹¹. Além disso, os programas de Refinanciamento de Dívidas tributárias são rígidos, unilaterais, e aplicam-se a casos específicos. Na transação, é preciso haver reciprocidade.

O objetivo da transação é encerrar o litígio, o que, por consequência, promove segurança jurídica¹¹². Para que exista transação é indispensável a controvérsia sobre fatos, valores ou norma de incidência; e que ocorra, ao final, reciprocidade de concessões, pois, nas

¹¹⁰ Ver página 48, supra.

¹¹¹ MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 18.

¹¹² Humberto Ávila qualifica segurança jurídica como sendo uma norma jurídica da espécie norma-princípio, visto que ela determina a proteção de um ideal de coisas cuja realização depende de comportamentos. Diz ainda, o autor, que “O conceito de segurança jurídico-tributária (ou de segurança jurídica no Direito Tributário) não difere do conceito geral de segurança jurídica, apenas enfatiza e realça o caráter eminentemente protetivo que a segurança assume nesse âmbito normativo, em virtude da existência de normas tributárias que instituem uma perspectiva defensiva dos direitos fundamentais dos contribuintes, porém em equilíbrio com uma moderada atuação estatal no exercício do poder de tributar”. ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 249-250 e p. 682.

palavras de Lobo Torres, “Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação”¹¹³.

Em caso de transação na seara administrativa ou extrajudicial ter-se-ia verdadeiro processo administrativo-tributário, com a possibilidade de aplicação subsidiária da Lei 9.784/99¹¹⁴, no que coubesse.

Lobo Torres fala sobre a necessidade do processo fiscal ser equitativo, buscando-se a solução para o caso concreto mediante o diálogo entre Fazenda Pública e contribuinte. Neste processo equitativo há o afastamento do autoritarismo que marcava as relações entre Fazenda Pública e contribuinte, como resume o autor:

[...] O processo fiscal teria início sempre por um ato do contribuinte, que reagia à decisão autoritária do Fisco. A impugnação do lançamento ou à negativa de restituição do indébito deflagrava o procedimento administrativo fiscal. Esse esquema simplista é incapaz de aprender a complexa conflitualidade desenvolvida entre o fisco e os contribuintes no Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso. Tal processualidade tributária estava ancorada em velhos princípios jurídicos, nomeadamente o princípio da superioridade do interesse público, entendido sobretudo em seu viés fazendário [...].¹¹⁵

Este modelo não corresponde mais à realidade. Grillo, em sua tese, conclui que no contexto do Estado Democrático Fiscal enquanto Estado Cooperativo, a adoção de métodos consensuais de solução de conflitos é medida salutar, inexistindo vedação constitucional para sua

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 298.

¹¹⁴ BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, de 01 de fevereiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

¹¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 95.

adoção¹¹⁶. Isso porque as atividades de exigência e fiscalização das obrigações tributárias não configuram um fim em si mesmo; os tributos tem um caráter instrumental de custeio das atividades administrativas do Estado para viabilizar os interesses públicos propriamente ditos.

3.2 A transação tributária nos Estados e Municípios brasileiros

Em que pese não haver regulamentação em nível federal a respeito da transação em matéria tributária, isto não impediu que alguns Estados e Municípios brasileiros legislassem sobre o assunto. Estados como Pernambuco, Rio Grande do Sul, Santa Catarina e Minas Gerais são exemplos de entes da Federação que adotaram legislação prevendo hipóteses em que a Fazenda Pública pode transigir com os contribuintes. Passar-se-á a ver detalhes destas regulamentações.

3.2.1 A transação tributária no Estado do Pernambuco

O Estado do Pernambuco promulgou no ano de 2007 a Lei Complementar (LC) nº 105/2007¹¹⁷ com o objetivo de reduzir a litigiosidade no Estado. A lei atribui ao Procurador Geral do Estado a competência para celebrar acordo em que seja parte ou interessado o Estado de Pernambuco, suas autarquias e fundações públicas¹¹⁸.

A LC 105/2007 do Estado de Pernambuco traz disposições genéricas sobre a transação; por isso foi editado o Decreto nº 32.549/2008¹¹⁹ que regulamenta a transação e outros procedimentos da Procuradoria.

¹¹⁶ GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 2012. 321 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

¹¹⁷ PERNAMBUCO. Lei Complementar n. 105/2007. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados, no âmbito da Procuradoria Geral do Estado, para a dispensa de propositura ou desistência de ações judiciais e recursos, transação, adjudicação de bens móveis e imóveis, compensação de créditos inscritos em precatório e requisições de pequeno valor (RPV) e determina providências correlatas. **Diário Oficial do Estado**, 28 de julho de 2009. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/dadosReferenciais.aspx?indicenorma=3242>. Acesso em 20 de março de 2016.

¹¹⁸ Art. 3º, LC nº 105/2007 do Estado de Pernambuco.

¹¹⁹ PERNAMBUCO. Decreto n. 32.549, de 28 de outubro de 2008. Regulamenta a Lei Complementar nº 105, de 20 de dezembro de 2007. **Diário Oficial do**

Dispõe o Decreto nº 32.549/2008 que compete ao procurador, fundamentado em parecer e após ouvir o dirigente do Órgão ou entidade estadual relacionado com a demanda, observar o “interesse público, a conveniência administrativa e a vantagem financeira”¹²⁰. Parece despidiêda esta disposição, na medida em que é dever funcional do Procurador preservar o interesse público; entretanto, mesmo havendo necessidade de parecer prévio e oitiva do dirigente do órgão administrativo diretamente vinculado à demanda, o procurador tem certa margem de escolha, eis que a conveniência e oportunidade são características dos atos administrativos discricionários.

No artigo 4º do referido Decreto há ainda a previsão de que o Procurador poderá, sem necessidade de parecer prévio, apenas com autorização do Procurador Geral do Estado, transacionar no curso de ação judicial cujo valor não ultrapasse o correspondente a 40 (quarenta) salários-mínimos.

Apesar desta margem de discricionariedade concedida aos procuradores para transacionar, ela é limitada: não poderá se dispensar o valor do tributo devido, nem multa, juros ou demais acréscimos cobrados¹²¹; excetuam-se os casos em que, cumulativamente comprovar-se tratar de litígio que envolva matéria em confronto com súmula ou jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal (STF), ou de Tribunal Superior, e desfavorável à Fazenda Pública (art. 8, I); e houver renúncia a verbas de sucumbência, inclusive honorários advocatícios, por parte do sujeito passivo da obrigação (art. 8, II).

O disposto no artigo 8º, descrito acima, propõe certa racionalidade, mas poderia ter sido elaborado de forma mais equânime. A primeira exigência – posição consolidada nos Tribunais Superiores – atende ao interesse público, pois se evita o custo de processo que será infrutífero. Quanto à segunda exigência, cria-se entrave desnecessário à transação. Se a renúncia a honorários ocorresse ainda na fase administrativa, a medida seria adequada. Porém, forçar a parte que inevitavelmente irá obter êxito na demanda, após esta ter sido obrigada a defender-se na via judicial, a renunciar às verbas de sucumbência,

Estado, 29 de outubro de 2008. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/decretos/2008/Dec32549_2008.htm. Acesso em: 20 de março de 2016.

¹²⁰ Art. 2º do Decreto nº 32.549/2008 do Estado de Pernambuco.

¹²¹ Conforme art. 8, *caput*, do Decreto nº 32.549/2008 do Estado de Pernambuco.

parece medida inadequada e irrazoável. Entretanto, considerando o tempo como valor, é possível que a medida surta efeitos.

Foi realizada consulta por correio eletrônico junto à Procuradoria do Estado para buscar dados sobre as transações efetuadas, eis que não há informações disponíveis na sua página online. A solicitação foi encaminhada ao Procurador Chefe da Fazenda Estadual, que respondeu (ANEXO 2) “inexistir dados consolidados sobre as transações realizadas pelo Estado de Pernambuco”. No entanto, localizaram planilha interna que indica a realização de 58.069 transações em razão da declaração de inconstitucionalidade de Lei Estadual que exigia contribuição progressiva e vinculada ao salário dos segurados e pensionistas estaduais. Foi elaborado modelo de termo de transação, nos termos do art. 1.025 e seguintes do Código Civil de 1916¹²², para efetuar a devolução dos valores. Informou ainda o Procurador que as demais transações foram pontuais, no número de “04 ou 05”.

3.2.2 A transação tributária no Estado do Rio Grande do Sul

O Estado do Rio Grande do Sul promulgou a Lei Estadual nº 11.475/2000¹²³, alterando a Lei Estadual nº 6.537/1973¹²⁴, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. Dentre as alterações, incluiu os artigos 130 a 133, que dispõem sobre transação. O governador do Estado à época, que havia vetado na íntegra

¹²² BRASIL. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, de 05 de janeiro de 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 03 de janeiro de 2017

¹²³ RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000. Introduz alterações na Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo, na Lei nº 9.298, de 9 de setembro de 1991, que dispõe sobre a cobrança, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 02 de maio de 2000. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=3428&hTexto=&Hid_IDNorma=3428. Acesso em: 20 de março de 2016.

¹²⁴ RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 27 de fevereiro de 1973. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=35454&hTexto=&Hid_IDNorma=35454. Acesso em: 20 de março de 2016.

o projeto de lei, propôs Ação Direita de Inconstitucionalidade, alegando, no que aqui interessa, ferimento ao interesse público em razão da indisponibilidade e irrenunciabilidade do crédito tributário. Destacam-se, abaixo, trechos da exordial para melhor compreensão:

Nos artigos 130 a 133, a lei questionada estabelece normas sobre a figura da transação. Todavia, não será possível afirmar que os mesmos observam, rigorosamente, os pertinentes princípios constitucionais, formais e substanciais. Por exemplo, no caso do *caput*, última parte, atribui-se competência ao Procurador-Geral do Estado para transigir. Logicamente, seria ele o agente apto a fazê-lo, em nome do Estado, no bojo de litígios judiciais. Todavia, não é isto que está em jogo, mas o fato de a norma ter-se apropriado de prerrogativa do Chefe do Poder Executivo, tal a de deflagrar o processo legislativo sobre criação, estruturação e atribuições dos órgãos da Administração Pública, nos termos do já invocado art. 61, II, e, da CR/88, cujo mandamento se tem por malferido pelo diploma legal em foco, dada a sua origem parlamentar. [...] Ademais, em configurando o “ajuste pelo qual as partes terminam um litígio, ou evitam que ele se verifique, mediante concessões mútuas”, a transação se qualifica, em sede de tributos, como favor ou benefício fiscal. Pois, ante a vinculação do crédito tributário aos princípios da irrenunciabilidade e indisponibilidade, mais à circunstância de o mesmo, uma vez constituído, portar a presunção de legitimidade, toda e qualquer “concessão” que, no bojo de contencioso administrativo ou judicial, a entidade tributante, previamente à prolação de decisão de mérito acerca do tributo impugnado, fizer ao sujeito passivo, representará renúncia estatal à percepção da correlata receita pública, porquanto o ato de transigir não se alicerce em juízo de licitude da pretensão tributária, mas em mero juízo de conveniência e oportunidade acerca da medida. [...] o legislador estadual desatendeu aos

comandos consignados no art. 150, §6, da Lei Fundamental¹²⁵.

Ao julgar liminar em medida cautelar, os ministros do STF entenderam que a transação prevista na Lei Estadual não ofendia os artigos 150, § 6º e 155, § 2º, XII, g, da CRFB/1988, por não se tratar de favores fiscais; no que toca à competência do Executivo para iniciativa de lei que disponha sobre “criação, estruturação e atribuições de órgãos específicos da Administração Pública, criação de cargos e funções públicos e estabelecimento de rotinas e procedimentos administrativos”¹²⁶, deram razão aos requerentes, deferindo a suspensão cautelar das expressões da lei questionada. O art. 130 especificava que os créditos tributários poderiam ser extintos mediante transação com o Estado, e estabelecia a competência para transigir ao Procurador-Geral da República¹²⁷. Com o deferimento da liminar, foi suprimida apenas a última parte, que tratava da competência do Procurador.

¹²⁵ Íntegra do processo disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1902123>.

¹²⁶ BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES DE CABIMENTO (CPC, ART. 535). ERRO MATERIAL EM ACÓRDÃO PROFERIDO EM SEDE DE MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI). REMISSÃO LEGISLATIVA EQUIVOCADA. ADMISSÃO DO RECURSO. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA PROMOVER A CORREÇÃO DE VÍCIO PROCESSUAL NO ACÓRDÃO EMBARGADO. Embargos de declaração admitidos e acolhidos para o fim específico de que o vício processual alegado seja sanado, de tal modo que o acórdão proferido em sede de julgamento de Medida Cautelar na ADI 2.405/RS registre, explicitamente, o indeferimento da liminar quanto à expressão “ou mediante moratória”, contida no § 1º do art. 114 da Lei Estadual 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, na redação conferida pela Lei 11.475, de 28 de abril de 2000. ADI 2405 MC-ED, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 27/02/2014, DJe-059 DIVULG 25-03-2014 PUBLIC 26-03-2014. Íntegra do processo disponível em: <http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1902123> . Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

¹²⁷ RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000. Introduz alterações na Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo, na Lei nº 9.298, de 9 de setembro de 1991, que dispõe sobre a cobrança, e dá outras providências. **Diário Oficial do**

A lei gaúcha também prevê incentivos em caso de desistência de recurso por parte do devedor-perdedor, e em caso de não oposição de embargos à execução:

Art. 131 - Na hipótese em que o sujeito passivo promover ação judicial, visando à desconstituição do crédito tributário e a sentença do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul for favorável ao réu, a multa constante do Auto de Lançamento poderá ser reduzida em 30% (trinta por cento), caso haja desistência do recurso da referida sentença, e o pagamento, em moeda corrente nacional, do respectivo crédito tributário efetue-se de uma só vez, no prazo de trinta dias, contados do trânsito em julgado da sentença. [...]

Art. 132 - A multa constante do crédito tributário inscrito como Dívida Ativa poderá ser reduzida de 20% (vinte por cento), na hipótese de o devedor não oferecer embargos à ação de execução fiscal, e o respectivo pagamento, em moeda corrente nacional, ocorra de uma só vez no prazo fixado para oferecer o referido recurso.

Foi efetuada consulta junto à procuradoria do Estado, via correio eletrônico, sobre as transações efetuadas naquele Estado; entretanto, não houve nenhum tipo de resposta. Efetuando pesquisa no sítio da procuradoria do Estado do Rio Grande do Sul com a expressão “transação tributária” a fim de verificar a aplicabilidade da legislação, foi possível localizar apenas um parecer daquele Órgão. Trata-se do parecer de nº 14.989/2009¹²⁸, que analisa proposta de acordo formulada pela Empresa Marcopolo S/A objetivando a extinção das suas pendências fiscais. Propunha a empresa, em apertada síntese, a compensação de créditos e débitos fiscais em diferentes ações em trâmite no Judiciário e na via administrativa, e a exclusão de multa incidente sobre débito inscrito em dívida ativa. O parecer foi no sentido

Estado, de 02 de maio de 2000. Disponível em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXT0&Hid_TodasNormas=3428&hTexto=&Hid_IDNorma=3428. Acesso em: 20 de março de 2016.

¹²⁸ RIO GRANDE DO SUL. Procuradoria Geral do Estado. **Parecer 14.989**. 13 de maio de 2009. Disponível em: <http://www2.pge.rs.gov.br/pareceres/pa14989.pdf>. Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

de “se reconhecer a admissibilidade, em tese, da transação, excluída, contudo, a possibilidade de se escoimar do crédito tributário a multa”¹²⁹.

Interessante notar que a lei estadual do Rio Grande do Sul previa, no seu art. 133, que “Aplicam-se, no que couber, as disposições dos arts. 1.025 e seguintes do Código Civil Brasileiro”. A lei gaúcha é de 2000, ou seja, estava em vigor à época o antigo Código Civil¹³⁰, que dispunha nos artigos 1.025 e seguintes sobre transação. Diferentemente do que dispõe o atual Código Civil¹³¹ no art. 841 – “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação” – no Código anterior não havia esta restrição. Aplicar-se-iam, portanto, de forma subsidiária, as normas de Direito Privado na transação tributária.

3.2.3 A transação tributária no Estado de Minas Gerais

No Estado de Minas Gerais há legislação prevendo transação em matéria tributária desde 1975. A Lei Estadual nº 6.763/75¹³² que consolidou a legislação tributária no Estado de Minas Gerais, já previa no seu art. 217 que o Poder Executivo poderia autorizar a realização de transação. Na redação atual, lê-se que:

Art. 217 – O Poder Executivo poderá realizar transação, conceder moratória, parcelamento de débito fiscal e ampliação de prazo de recolhimento de tributo, observadas, relativamente

¹²⁹ RIO GRANDE DO SUL. Procuradoria Geral do Estado. **Parecer 14.989**. 13 de maio de 2009. Disponível em: <http://www2.pge.rs.gov.br/pareceres/pa14989.pdf>. Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

¹³⁰ BRASIL. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, de 05 de janeiro de 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

¹³¹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, de 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

¹³² MINAS GERAIS. Lei n. 6763 de 26 de dezembro de 1975. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 30 de dezembro de 1975. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=6763&comp=&ano=1975&texto=original>. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

ao ICMS, as condições gerais definidas em convênio.

§ 1º – O Poder Executivo poderá delegar à autoridade fazendária a ser indicada em decreto a competência prevista no caput deste artigo, inclusive para estabelecer outras condições e formalidades relativas às formas especiais de extinção de crédito tributário nele mencionadas.

A Lei faz referência a decreto que viria regulamentar a transação. Em 2008 foi editado o Decreto 44.747/2008¹³³, que estabelece o regulamento do processo e dos procedimentos tributários administrativos. Os artigos 191 a 193 do Decreto dispõem sobre a transação. Diz o *caput* do art. 191 que a transação será realizada em casos excepcionais, que sejam do interesse da Fazenda Pública e “quando se tratar de matéria de alta indagação jurídica, de fato ou de direito”.

O parágrafo único do artigo 191¹³⁴ do Decreto nº 44.747/2008 estabelece as autorizações necessárias para a ocorrência da transação, com uma enorme cadeia de pareceres e órgãos envolvidos. Oliveira diz que “Esta complexidade é benéfica, pois limita a discricionariedade administrativa e eventuais abusos que possam ser cometidos”¹³⁵. Todavia, este juízo de valor – ser benéfico – não é acompanhado de nenhum dado que corrobore a impressão de Oliveira. Há uma tendência

¹³³ MINAS GERAIS. Decreto n. 44.747 de 03 de março de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). **Diário Oficial do Estado**, de 04 de março de 2008. Disponível em: <http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=DEC&num=44747&comp=&ano=2008&texto=consolidado>. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

¹³⁴ “Art. 191 – A transação será realizada em casos excepcionais, no interesse da Fazenda Pública Estadual, mediante concessões mútuas, para extinguir litígio, quando se tratar de matéria de alta indagação jurídica, de fato ou de direito. Parágrafo único – A transação dependerá: I – de parecer da Advocacia-Geral do Estado e, em se tratando de matéria de fato, de parecer técnico emitido pelas Superintendências de Fiscalização, de Tributação, e de Arrecadação e Informações Fiscais, no âmbito de suas competências, ratificado pelo Subsecretário da Receita Estadual e pelo Secretário de Estado de Fazenda; II – de parecer aprovado por resolução conjunta do Secretário de Estado de Fazenda e do Advogado-Geral do Estado, publicado no órgão oficial.”

¹³⁵ OLIVEIRA, Phelipe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária** – série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 180.

nas pesquisas em Direito Tributário de buscar alternativas à complexidade do sistema, e não aumentá-la.

Ainda referente ao parágrafo único do artigo 191 do Decreto nº 44.747/2008, este prevê que as resoluções que aprovassem os pareceres fossem publicadas no Diário Oficial do Estado, a fim de dar transparência e publicidade aos acordos entabulados. Em relação a este ponto, Oliveira comenta que:

Este procedimento assegura a publicidade da transação e uma maior transparência em relação aos seus beneficiados. Todavia, o que se publica é tão somente a resolução que aprova o parecer e autoriza a transação e não os termos e condições da transação celebrada com os particulares, que permanecem fora do alcance dos demais contribuintes. Com efeito, para dar maior transparência, parece salutar que a resolução publicada contivesse os termos e condições da transação que se aprovou ou, alternativamente, que fossem também publicados no Diário Oficial, ou disponibilizados no sítio da Secretaria da Fazenda, os pareceres fundamentados, tanto aqueles favoráveis quanto aqueles contrários à proposta de transação. Isso, sem dúvida alguma, asseguraria uma maior transparência, inibindo abusos e permitindo um maior controle pelos contribuintes em relação às transações que foram celebradas pelo governo mineiro¹³⁶.

Neste ponto concorda-se com Oliveira, pois as informações sobre transações efetivadas não se encontram disponíveis nos sítios da Secretaria da Fazenda ou mesmo no sítio da Procuradoria Geral do Estado de Minas Gerais. O princípio constitucional da publicidade¹³⁷, traduzido na transparência dos acordos, é forma que pode se mostrar

¹³⁶ Ibidem. p. 181.

¹³⁷ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 de dezembro de 2016.

mais eficaz no controle dos atos administrativos do que a limitação da discricionariedade do agente público.

3.2.4 A transação tributária no Estado de Santa Catarina

O Estado de Santa Catarina é um dos que tem a legislação mais antiga sobre transação em matéria tributária. A Lei Estadual nº 3.938/1966¹³⁸, que dispunha sobre normas de legislação tributária estadual, previa a hipótese de transação como forma de extinção do crédito tributário em termos semelhantes ao disposto no CTN.

Em 1970 foi promulgada a Lei Estadual nº 4.556/1970¹³⁹ que dispõe especificamente sobre a aplicação no Estado de Santa Catarina dos artigos 171 e 172 do CTN, e da criação do “Conselho Estadual de Remissão e Transação”. O Conselho teria como atribuições analisar os pedidos de transação, submetendo, com parecer, ao Chefe do Poder Executivo.

Em 1998 foi promulgada nova lei regulamentando a matéria. A Lei Estadual nº 10.789/1998¹⁴⁰ dispõe nos artigos 8 a 11 sobre os procedimentos a serem adotados para a realização de transação em matéria tributária. Os artigos 08º e a 09º tem a seguinte redação:

Art. 8º Fica o Poder Executivo autorizado a realizar transação nos termos do art. 82 da Lei nº 3.938, de 26 de dezembro de 1966, e dos demais

¹³⁸ SANTA CATARINA. Lei n. 3.938, de 26 de dezembro de 1966. Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual. **Diário Oficial do Estado**, de 30 de dezembro de 1966. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei_66_3938.htm. Acesso em 03 de janeiro de 2017.

¹³⁹ SANTA CATARINA. Lei n. 4.556 de 31 de dezembro de 1970. Dispõe sobre a aplicação dos arts. 171 e 172, da lei federal nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1966, cria o conselho estadual de remissão e transação e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 21 de janeiro de 1971. Disponível em: <http://www.leisestaduais.com.br/sc/lei-ordinaria-n-4556-1970-santa-catarina-dispoe-sobre-a-aplicacao-dos-arts-171-e-172-da-lei-federal-no-5-172-66-de-25-de-outubro-de-1966-cria-o-conselho-estadual-de-remissao-e-transacao-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

¹⁴⁰ SANTA CATARINA. Lei n. 10.789, de 3 de julho de 1998. Dispõe sobre normas de administração tributária para estimular o cumprimento voluntário de obrigações fiscais e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 03 de julho de 1998. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1998/lei_98_10789.htm. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

diplomas legais específicos concernentes à matéria, mediante prévia e expressa autorização conferida, caso a caso, pela Assembléia Legislativa, estendida esta obrigatoriedade, também, para os casos previstos no art. 9º, desta Lei.

§ 1º São competentes para transigir o Secretário de Estado da Fazenda e o Procurador Geral do Estado, no âmbito de suas atribuições previstas em lei, observada a expressa autorização legislativa constada no “caput” deste artigo.

§ 2º A competência legal referida no parágrafo anterior é indelegável.

§ 3º A autorização legislativa referida no “caput” deste artigo só será necessária quando o crédito tributário, objeto da transação, for superior a 50.000 (cinquenta mil) UFIRs.

Art. 9º A transação, na modalidade de dação em pagamento de bens e direitos, deverá observar o seguinte:

I - os imóveis oferecidos deverão estar situados neste Estado, matriculados no Cartório de Registro de Imóveis, desembaraçados e livres de quaisquer ônus, aptos à emissão imediata de posse pelo Estado, condicionando-se a extinção do crédito tributário à confirmação definitiva da regularidade aqui exigida;

II - os bens serão previamente avaliados, inclusive quanto ao real interesse da administração pública, pelo órgão competente da Secretaria de Estado da Administração em conjunto com órgão de Auditoria da Secretaria de Estado da Fazenda;

III - tratando-se de títulos emitidos pela União, o seu recebimento está condicionado a que possam ser utilizados na amortização da dívida pública do Estado, observado ainda o seguinte:

a) deverão estar registrados na Central de Liquidação e Custódia de Títulos Públicos - CETIP, se for o caso;

b) o valor de avaliação será aquele que os órgãos e entidades da administração direta e indireta da União atribuírem ao título na data da dação.

§ 1º Para fins de liquidação, serão considerados valores do bem e do crédito tributário na data da celebração do acordo.

§ 2º Entende-se por real interesse da administração, para os fins referidos no inciso II, deste artigo, aquelas operações que envolvam bens destinados à utilização exclusiva às áreas de saúde, educação, cultura, habitação e segurança pública.

Verifica-se no art. 8º da Lei Estadual nº 10.789/1998 que compete ao Executivo, representado pela Procuradoria Geral do Estado e pelo Secretário de Estado da Fazenda, realizar a transação. Necessita, entretanto, de autorização do Legislativo para valores superiores a 50.000 Unidades de Referências Fiscais (UFIR)¹⁴¹.

No artigo 9º da Lei Estadual nº 10.789/1998 há hipótese de transação por “dação em pagamento”. Como destaca Oliveira, considerar a dação em pagamento como modalidade de transação é equivocado; o art. 156 do CTN prevê a dação em pagamento como uma das formas da extinção do crédito, juntamente com a transação; “a transação pressupõe a existência de uma controvérsia, bem como concessões mútuas das partes para a terminação daquela [...] O mesmo não ocorre com a dação em pagamento”¹⁴².

Além destas leis gerais sobre transação, há leis específicas que dispõem sobre a matéria. A Lei Estadual nº 13.334/2005¹⁴³, que Institui

¹⁴¹ A UFIR - Unidade de Referência Fiscal - UFIR foi extinta em decorrência do § 3º do art. 29 da Medida Provisória 2095-76. Em 2000, o valor da UFIR era de R\$ 1,0641. O Estado do Rio de Janeiro continua valendo-se da UFIR, atualizando-a. No ano de 2016 seu valor era de R\$ 3,0023. RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio da Janeiro. Fazenda e Planejamento. **Valor da UFIR – RJ (2000 em diante)**. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx;jsessionid=7XL60n_eSzJmyXDKRP0wuKWu6etSEUMConaA9CU_tMuvwLg8g5ax!-

780022191?datasource=UCMServer%623dDocName%3A100471&_afLoop=2605136218681796&_afWindowMode=0&_afWindowId=null&_adf.ctrl-state=2505ql0z_1. Acesso em 08 de janeiro de 2017.

¹⁴² OLIVEIRA, Phelipe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária** – série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 185.

¹⁴³ SANTA CATARINA. Lei n. 13.334, de 28 de fevereiro de 2005. Institui o FUNDOSOCIAL, destinado a financiar programas de apoio à inclusão e promoção social, na forma do art. 204 da Constituição Federal, e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 28 de fevereiro de 2005. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei_05_13334.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

o FUNDOSOCIAL, prevê no art. 2º, III, que o fundo será constituído por “recursos decorrentes de transação com devedores da Fazenda Pública”, dentre outras fontes. Dispõe ainda no art. 9º que:

Art. 9º O sujeito passivo responsável por obrigação tributária vencida até 31 de julho de 2004, originária de crédito tributário inscrito ou não em dívida ativa, objeto de litígio administrativo ou judicial, poderá realizar transação com o Estado de Santa Catarina, mediante contribuição voluntária ao FUNDOSOCIAL, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito tributário devido.

Tratava-se de hipótese de transação por adesão. O parágrafo primeiro do art. 9º previa o parcelamento da dívida com aumento progressivo dos percentuais a serem pagos, de acordo com o número de parcelas. Posteriormente a Lei Estadual nº 14.967/09¹⁴⁴, no seu art. 6º, estendeu o prazo do *caput* do art. 9º da Lei Estadual nº 13.334/2005 até 18 de dezembro de 2009.

Dispõe o art. 10 da Lei Estadual 13.334/2005 que a extinção do crédito tributário somente seria efetuada após o cumprimento integral do acordo, e que a interrupção das “contribuições” corresponderia à desistência da transação¹⁴⁵. Verifica-se que apesar de fazer referência à

¹⁴⁴ SANTA CATARINA. Lei n. 14.967, de 07 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a adoção de medidas para facilitar a liquidação dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa e a maior eficácia na sua cobrança e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 07 de dezembro de 2009.

Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lei_09_14967.htm#art_06. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

¹⁴⁵ “Art. 10. O crédito tributário, objeto de transação na forma desta Lei, não sofrerá qualquer acréscimo durante o período das contribuições de que trata o artigo anterior.

§ 1º O lançamento do benefício da transação será feito na data em que tiver sido efetivado o recolhimento ao FUNDOSOCIAL.

§ 2º A extinção do crédito tributário somente será efetuada pela Secretaria de Estado da Fazenda mediante comunicação do Conselho Deliberativo do FUNDOSOCIAL, acompanhada dos comprovantes do integral cumprimento das contribuições assumidas em razão da transação efetuada em juízo ou administrativamente”. SANTA CATARINA. Lei n. 13.334, de 28 de fevereiro de 2005. Institui o FUNDOSOCIAL, destinado a financiar programas de apoio

hipótese de transação tributária, o instituto previsto na lei assemelha-se ao parcelamento da dívida, pois há a suspensão da exigibilidade do crédito, nos mesmos termos do art. 151, VI, CTN, e não sua extinção, nos termos previstos no art. 156 do CTN.

Há previsão de transação em matéria tributária também na Lei Estadual nº 13.742/2006¹⁴⁶, que “Concede remissão e anistia a infrações acessórias à legislação tributária de empresas baixadas ou canceladas e estabelece outras providências”.

à inclusão e promoção social, na forma do art. 204 da Constituição Federal, e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 28 de fevereiro de 2005. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei_05_13334.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

¹⁴⁶ Dispõe o art. 4º: “Para os fins da aplicação do disposto no art. 9º da Lei nº 13.334, de 28 de fevereiro de 2005, a transação será feita tendo por base de cálculo o valor do débito no dia em que efetivada a doação ao FUNDOSOCIAL, observado o seguinte:

I - no caso de litígio administrativo, o valor do débito, para fins de transação, é aquele que leve em consideração a decisão já proferida no respectivo processo contencioso;

II - com a transação perdem efeitos os recursos de qualquer das partes, os quais serão automaticamente julgados prejudicados; e

III - à opção do contribuinte, podem ser objeto da transação prevista no art. 9º da Lei nº 13.334, de 2005, valores transacionados anteriormente com benefícios da Lei nº 11.481, de 17 de julho de 2000 (REFIS), e Lei nº 12.646, de 4 de setembro de 2003 (REVIGORAR), caso em que a base de cálculo referida no caput deste artigo resultará dos saldos devedores integrais anteriores à opção pela participação nos referidos programas, deduzidos dos pagamentos parciais efetuados com base nas respectivas leis, atualizados até a data da proposição efetuada pelo sujeito passivo, convalidando-se os atos praticados, de forma divergente, até a publicação desta Lei.

Parágrafo único. Fica extinta, para fins da transação, a parcela do crédito tributário referente a fato gerador ocorrido há mais de cinco anos a contar da data em que efetuado o respectivo lançamento de ofício. SANTA CATARINA. Lei n. 13.742, de 02 de maio de 2006. Concede remissão e anistia a infrações acessórias à legislação tributária de empresas baixadas ou canceladas e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 02 de maio de 2006. Disponível em:

http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2006/lei_06_13742.htm. Acesso em: 04 de janeiro de 2017.

No ano de 2012 o Estado de Santa Catarina instituiu o programa de revigoramento econômico “Revigorar IV”, com a promulgação da Lei Estadual nº 15.856/2012¹⁴⁷. O art. 1º tem a seguinte redação:

Art. 1º Fica instituído o Programa Catarinense de Revigoramento Econômico (REVIGORAR IV), destinado a promover a regularização de débitos tributários inadimplidos relativos ao Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias (ICM), ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), ao Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e ao Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD).

O objetivo do programa era recuperar créditos tidos como de difícil recuperação pelo Estado e estimular o pagamento espontâneo de dívidas que teriam custo alto de recuperação na via judicial. Para alcançar estes objetivos, o programa previa a redução de multa e juros em percentuais de até 90% (art. 1º, § 3º, II, a). A transação implicava, todavia, na confissão irretratável da dívida e desistência de quaisquer defesas em processos judiciais ou administrativos referentes ao crédito transacionado (art. 8º). Em caso de descumprimento dos termos do acordo, prosseguir-se-ia na execução fiscal retornando a dívida ao montante original, com a dedução dos valores eventualmente já pagos (art. 9º). Diferentemente de outros programas governamentais semelhantes, interessante notar que este alcançava parcelas da população que normalmente não são contempladas por essas medidas, como devedores de IPVA e ITCMD.

Em que pese os avanços perceptíveis na legislação catarinense que inova e cria diversas alternativas, os modelos transacionais propostos são sempre adesivos e não negociados. Há uma manifestação

¹⁴⁷ SANTA CATARINA. Lei n. 15.856, de 02 de agosto de 2012. Institui o Programa Catarinense de Revigoramento Econômico (REVIGORAR IV), dispõe sobre a transação de créditos tributários inscritos em dívida ativa, altera as Leis nº 3.938, de 1966, nº 5.983, de 1981, nº 10.297, de 1996, e nº 13.342, de 2005, e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 03 de agosto de 2012.

Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2012/lei_12_15856.htm. Acesso em: 04 de janeiro de 2017.

genérica do Estado no sentido de que concede certos descontos, certas condições de pagamento diferenciadas, e o contribuinte tem a opção de aderir àqueles termos, sem nenhum tipo de ajuste.

Efetuada consulta junto à Procuradoria Geral do Estado de Santa Catarina, não foram localizados dados sobre transações efetuadas. Também foi enviado correio eletrônico para a Ouvidoria, que não respondeu à solicitação.

3.2.5 A transação tributária nos municípios brasileiros: o caso de Florianópolis

Alguns municípios como Campinas – SP¹⁴⁸, Belo Horizonte – MG¹⁴⁹ e Angra dos Reis – RJ¹⁵⁰ adotaram legislações que preveem a hipótese de transação para solução de litígios tributários. A fim de dar profundidade no estudo, elegeu-se, a título exemplificativo, o Município de Florianópolis (sede da Universidade Federal de Santa Catarina) que também tem legislação disposta sobre transação tributária.

No Município de Florianópolis a Lei Complementar (LC) n° 56/2000¹⁵¹ prevê as hipóteses de transação em matéria tributária. Chama

¹⁴⁸ CAMPINAS. Lei Municipal n. 13.449, de 23 de outubro de 2008. Autoriza a Transação Tributária por Adesão (TTA), para fins de extinção de créditos tributários imobiliários, na forma que especifica. **Diário Oficial do Município**, de 24 de outubro de 2008. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/86020>. Acesso em 14 de março de 2016.

¹⁴⁹ BELO HORIZONTE. Lei Municipal n. 9.158, de 13 de janeiro de 2006. Autoriza a transação para prevenção e terminação de litígios relativos a crédito tributário objeto de processos administrativos ou judiciais, nos casos que menciona, e fixa obrigações acessórias. **Diário Oficial do Município**, 14 de janeiro de 2006. Disponível em: <http://www.cmbh.mg.gov.br/leis/legislacao/pesquisa>. Acesso em 03 de janeiro de 2016.

¹⁵⁰ ANGRA DOS REIS. Lei Municipal n. 262 de 1984. Institui o Código Tributário Municipal. **Diário Oficial do Município**, 21 de dezembro de 1984. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/a/angra-dos-reis/lei-ordinaria/1984/27/262/lei-ordinaria-n-262-1984-codigo-tributario-municipal?q=262> Acesso em 12 de dezembro de 2015.

¹⁵¹ FLORIANÓPOLIS. Lei complementar n. 56, de 04 de fevereiro de 2000. Dispõe sobre extinção de créditos tributários por remissão, transação ou compensação, cria conselho municipal de transação e remissão e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, de 04 de fevereiro de 2000. Disponível em: <http://leismunicipa.is/lpaon>. Acesso em: 09 de janeiro de 2017.

a atenção o art. 3º¹⁵² que dispõe que a transação pode ocorrer tanto para encerrar litígios suscitados, quanto para preveni-los, o que denota um caráter inovador na legislação: a regra prevista no art. 171 do CTN é que a transação pode ocorrer para encerrar litígios, mas não para preveni-los.

A lei municipal também previu a criação de Conselho Municipal com a função de formular pareceres referentes à extinção de créditos tributários¹⁵³. O conselho chegou a ser criado, com o nome de Conselho Municipal de Remissão e Transação (COMURT), regulamentado pelo Decreto Nº 5482/2008¹⁵⁴. O Decreto 5482/2008 foi posteriormente revogado pelo Decreto nº 15.090/2015¹⁵⁵, que silenciou a respeito do Conselho.

No Decreto nº 15.090/2015 que passou a regulamentar a LC nº 56/2000 foram limitadas as hipóteses em que era possível transacionar. O art. 1º do Decreto prevê que a transação ocorrerá mediante concessões mútuas para encerramento de litígio judicial, e que deve observar os princípios da isonomia, da supremacia do interesse público sobre o privado, da irrenunciabilidade fiscal e o da eficiência. Fica excluída, portanto, a possibilidade de se transacionar preventivamente e, ao que parece, exclui-se também a possibilidade de qualquer redução no valor do crédito tributário cobrado.

¹⁵² O art. 3º previa que: “Na convenção de transação devem ser atendidas as seguintes condições:

I - constitui objetivo da convenção prevenir litígios que possam ser suscitados por sujeito passivo de obrigação tributária, ou encerrar litígios já suscitados; [...]”

¹⁵³ “Art. 7º Fica criado o Conselho Municipal de Remissão e Transação, competindo ao mesmo dar parecer em processos referentes a extinção de créditos tributários, com base na presente Lei e submeter os respectivos pedidos à consideração do Chefe do Poder Executivo.”

¹⁵⁴ FLORIANÓPOLIS. Decreto n. 5482, de 18 de janeiro de 2008. Aprova regimento interno do conselho municipal de remissão e transação - COMURT. **Diário Oficial do Município**, de 18 de janeiro de 2008. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/f/florianopolis/decreto/2008/548/5482/decreto-n-5482-2008-aprova-regimento-interno-do-conselho-municipal-de-remissao-e-transacao-comurt>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

¹⁵⁵ FLORIANÓPOLIS. Decreto n. 15.090, de 31 de agosto de 2015. Regulamenta a Lei Complementar nº 56, de 2000, que dispõe sobre extinção de créditos tributários por remissão, transação ou compensação, cria conselho municipal de transação e remissão e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, de 31 de agosto de 2015. Disponível em: <http://leismunicipa.is/beoup>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

O art. 2º do Decreto nº 15.090/2015 impõe outras condições para a celebração da transação: o crédito tributário deve estar ajuizado, o valor do crédito deve ser igual ou superior a R\$ 100.000,00, há necessidade de garantia do juízo, dentre outros. Vê-se que, apesar de informar a necessidade de observar o critério da isonomia, a própria legislação é excludente e anti-isonômica, adotando valor mínimo discriminatório; quando se adota critério econômico que afete a igualdade é necessário que este esteja devidamente justificado e sua finalidade constitucional, clara. O ônus argumentativo para a eficiência e a economicidade se sobrepõem à igualdade é maior; não há, entretanto, no texto do Decreto, qualquer justificativa que ampare o estabelecimento deste valor, e não outro. Neste sentido, Ávila esclarece que:

As considerações feitas até aqui demonstram que o Poder Legislativo não pode diferenciar por causa de uma medida de comparação constitucionalmente vedada. O que ele pode fazer, com ônus redobrado de fundamentação e argumentação é usar medidas de comparação primariamente vedadas se sua utilização for uma mera decorrência acidental da promoção de finalidades constitucionalmente postas¹⁵⁶.

Assim, para que um critério de valor mínimo seja considerado válido, necessário que esteja plenamente fundamentado, e que ele busque, ao final, realizar uma finalidade constitucional. A LC nº 56/2000 não prevê estas distinções. O regulamento do Decreto 15.090/2015, entretanto, cria restrições que se distanciam dos critérios constitucionais.

Efetuada consulta junto à Procuradoria do Município, não foram localizados dados sobre transações efetuadas. Também foi enviado correio eletrônico ao Procurador Municipal, que não respondeu à solicitação.

3.3 A experiência estrangeira

A busca por alternativas ao Judiciário não é um fenômeno exclusivo do Brasil, e diferentes formas de resolução de litígios no âmbito tributário vem sendo utilizadas com sucesso em outros países.

¹⁵⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2. ed. 2009. p. 59.

Analisar-se-á o modelo utilizado na Itália, que serviu de inspiração no Brasil para a elaboração do Projeto de Lei 5.082/2009, e também o sistema adotado nos Estados Unidos da América (EUA), por ser este o berço da Análise Econômica do Direito (AED), que serve de base teórica para este trabalho.

3.3.1 A transação tributária na Itália

Há diferentes mecanismos que visam à redução do quadro de litigiosidade na Itália. Segundo Morais, em 1907 já havia previsão na legislação italiana de transação entre a Fazenda Pública e contribuinte para acordar a respeito de Imposto sobre patrimônio Imobiliário; na década de 1970 houve uma reforma legislativa que praticamente aboliu os mecanismos transacionais na Itália, e em 1994, em razão do quadro de enorme litigiosidade e desconfiança mútua entre Fazenda Pública e contribuinte, inicia-se uma reforma no sistema tributário italiano, buscando aumentar a participação do contribuinte¹⁵⁷.

No ano de 2001 entrou em operação a *Agenzia delle Entrate*, em tradução livre “Agência da Receita”¹⁵⁸. Atualmente os mecanismos previstos no sítio da *Agenzia* são os seguintes: autotutela (*autotutela*), a aquiescência (*acquiescenza*), o acertamento com adesão (*l'accertamento con adesione*), a reclamação/mediação (*reclamo/mediazione*), a conciliação judicial (*conciliazione giudiziale*) e a programação fiscal (*la programmazione fiscale*),¹⁵⁹.

A autotutela é a possibilidade da Administração Tributária corrigir eventual erro sem a necessidade de intervenção judicial, de ofício. A competência para efetuar a correção é, em regra, do mesmo órgão que cometeu o erro. A correção pode ocorrer sem provocação ou por solicitação do contribuinte, que pode encaminhar simples pedido

¹⁵⁷ MORAIS, Carlos Yuri. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 494.

¹⁵⁸ ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Chi siamo**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Agenzia/Chi+siamo/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

¹⁵⁹ ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

com as razões para a correção. Segundo dados da *Agenzia*, os casos mais frequentes são de confusão de contribuinte, erro de cálculo, bitributação e erro material do contribuinte facilmente perceptível pela Administração. A anulação do ato ilegítimo pode ser efetuada mesmo que o caso esteja pendente de decisão judicial, o ato tenha se tornado definitivo por decurso de prazo para recorrer ou o contribuinte tenha apresentado recurso que foi rejeitado por motivo formal, mesmo que transitado em julgado. A anulação do ato ilegítimo tem como efeito a anulação dos seus atos consequentes, como cancelamento de autos de infração e devolução de valores pagos¹⁶⁰.

A aquiescência (*Acquiescenza*) é a aceitação do contribuinte de imposição tributária com desistência do direito de recorrer. Neste caso, em razão da diminuição dos custos do litígio, a Fazenda Pública italiana oferece desconto de um terço nas sanções administrativas, preenchidas específicas condições.

O acertamento com adesão (*l'accertamento con adesione*) é, como o nome diz, acerto feito entre contribuinte e Fazenda Pública a fim de evitar o litígio. O procedimento abrange todos os impostos diretos e indiretos mais importantes e pode ser provocado tanto pelo contribuinte quando pela Fazenda Pública. A vantagem do acertamento com adesão é que este possibilita ao contribuinte a redução das sanções administrativas em até um terço, e pode ser considerada uma atenuante caso o contribuinte venha a responder criminalmente pelo mesmo fato¹⁶¹.

A mediação tributária (*reclamo/mediazione*) tornou-se obrigatória a partir do Decreto-Lei 98 de 2011. O instituto da mediação é instrumento que objetiva reduzir o contencioso tributário, prevenindo e evitando conflitos que podem ser resolvidos sem a necessidade de intervenção do Judiciário. É aplicável a todas as controvérsias fiscais cujo valor não seja superior a 20.000,00 €, e gera automaticamente a redução das sanções administrativas para 35% do mínimo legal. Se o procedimento de mediação não resolve o litígio, no eventual processo judicial, a parte sucumbente, além das custas processuais, arcará com o

¹⁶⁰ ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi**. <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

¹⁶¹ ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Accertamento con adesione**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Accertamento/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

valor correspondente a mais 50% do valor que pagou em custas a título de compensação pelo processo de mediação. Trata-se, como se percebe, de medida que cria forte incentivo à mediação¹⁶².

A conciliação judicial (*conciliazione giudiziale*) aplica-se a todos os processos judiciais em primeiro ou em segundo grau. A transação judicial permite ao contribuinte obter redução em penalidades administrativas no percentual de 60 % no primeiro grau, e 50 % no segundo grau¹⁶³.

O modelo adotado na Itália, de forma geral, aumenta a importância do processo administrativo fiscal, e cria diversos incentivos para que o contribuinte faça parte da relação tributária. Substitui-se a unilateralidade pela composição; o contribuinte pode fazer impugnações a lançamentos equivocados, apresentar documentos e ser ouvido sem a necessidade de intervenção do Judiciário.

No ano de 2007 o então Procurador Geral da Fazenda Nacional brasileira, Luís Inácio Lucena Adams, enviou o Ofício nº 624 /PGFN-PG¹⁶⁴ ao então Ministro da Fazenda Guido Mantega, com dois anteprojatos de Lei. Um tratava da Execução Fiscal Administrativa, e o outro de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, que viria a se tornar o Projeto de Lei 5.082/2009. A fim de subsidiar a elaboração dos projetos, foram apresentados dados sobre a situação no Brasil e, também, o modelo transacional adotado na Itália. Segundo os dados coletados pela PGFN, na Itália, no ano de 1991, havia 2.297.438 recursos administrativos pendentes; no ano de 2000 esse número era de 931.970 processos e, atualmente, tem-se o seguinte quadro:

¹⁶² ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Reclamo/Mediazione**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Mediazione/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

¹⁶³ ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Conciliazione giudiziale**. Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Conciliazione+giudiziale>. Acesso em: 03 de março de 2016.

¹⁶⁴ Fonte: BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624 /PGFN-PG**. 14 de março de 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

Figura 3: Série histórica de controvérsias tributárias administrativas na Itália.

| | Pendentes al 31/12 | | | | | | | | | | | | | |
|---------------|--------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| CTP | 845.413 | 680.750 | 562.105 | 530.332 | 540.214 | 522.330 | 530.109 | 559.968 | 578.390 | 593.332 | 553.646 | 507.955 | 442.724 | 386.990 |
| CTR | 135.776 | 127.275 | 118.994 | 97.036 | 87.152 | 85.776 | 92.959 | 102.739 | 115.637 | 129.144 | 127.837 | 123.519 | 129.532 | 143.854 |
| Totale | 981.189 | 808.025 | 681.099 | 627.368 | 627.366 | 608.106 | 623.068 | 662.707 | 694.027 | 722.476 | 681.483 | 631.474 | 572.256 | 530.844 |

Tabella 2: serie storica delle controversie giacenti presso le Commissioni tributarie

Fonte: BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício n° 624 /PGFN-PG**, 14 de março de 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

Verificou-se na Itália redução drástica no número de recursos pendentes após a adoção de medidas alternativas para resolução dos conflitos tributários que permitiram maior participação do contribuinte. Segundo dados coletados pela PGFN, a extinção de processos no âmbito judicial naquele país também foi significativo – em 2005, 40 % das decisões em processos judiciais foram adotadas em decorrência de algum tipo de transação tributária na Itália.

3.3.2 A transação tributária nos Estados Unidos da América (EUA)

Nos EUA a transação está prevista inicialmente no *Internal Revenue Code*¹⁶⁵ (Código de Receita Interna), que é a compilação da legislação aplicável em matéria tributária no País. Trata-se de legislação complexa e ampla: são quase dez mil artigos divididos e subdivididos em diversas seções, tratando de todo tipo de matéria que envolva tributos. Segundo Fernandes, as regras mais importantes sobre transação previstas no *Internal Revenue Code* estão dispostas no subtítulo “F”, § 7121, 7122, Cap. 74, e também no §7430, subcapítulo “B” do Capítulo 76¹⁶⁶.

¹⁶⁵ UNITED STATES OF AMERICA. Legal Information Institute. **U.S. Code: Title 26 - Internal Revenue Code**. Disponível em <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. Acesso em: 14 de outubro de 2016.

¹⁶⁶ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no Direito Tributário: Realidade no Direito Norte-Americano, possibilidade no Direito Brasileiro?** 2013. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília. Brasília. 2013.

Na página da *Internal Revenue Service (IRS)*, a agência de cobrança de impostos norte-americana e responsável por administrar e aplicar o *Internal Revenue Code*, há o detalhamento dos procedimentos necessários para que o contribuinte possa valer-se dos meios transacionais¹⁶⁷.

Os acordos de encerramento (*closing agreements*), por exemplo, são previstos na *Section 7121* do *Internal Revenue Code*¹⁶⁸, e podem versar sobre um assunto ou responsabilidade específica. Nos *closing agreements*, o Governo pode negociar acordo escrito com qualquer contribuinte para resolver assunto de quaisquer de suas obrigações fiscais por qualquer período de tempo, inclusive para definir obrigações futuras, só podendo ser anulado este acordo em caso de fraude, má-fé ou declaração falsa por parte do contribuinte sobre fatos relevantes¹⁶⁹. Após a assinatura do acordo, este “transita” em julgado administrativamente, não podendo mais ser discutido; ao contrário das leis brasileiras anteriormente vistas que dispõem que, em caso de descumprimento do acordo por parte do contribuinte, retorna a dívida ao seu valor original.

A liberdade e discricionariedade do agente administrativo norte-americano é questão cultural. Segundo Godoy, “parte-se de antropologia

¹⁶⁷ UNITED STATES OF AMERICA. **Internal Revenue Service**. Disponível em: <https://www.irs.gov/uac/about-irs>. Acesso em: 14 de outubro de 2016.

¹⁶⁸ UNITED STATES OF AMERICA. Legal Information Institute. **26 U.S. Code § 7121 - Closing agreements**.

Disponível em: https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7121?qt-us_code_temp_noupdates=0#qt-us_code_temp_noupdates Acesso em: 14 de outubro de 2016.

¹⁶⁹ “A closing agreement is a final agreement between the Service and a taxpayer on a specific issue or liability. Under IRC 7121, the Service can negotiate a written closing agreement with any taxpayer to make a final resolution of any of the taxpayer's tax liabilities for any period. After the Service approves an agreement, it is final and conclusive, and unless there is a showing of fraud, malfeasance, or misrepresentation of material fact, it cannot be reopened as to the matters agreed on or modified by the Service, nor may it (or any legal action in accordance with it) be annulled, modified, set aside, or disregarded in any suit, action, or proceeding. Simple unintentional errors are not treated as fraud, malfeasance, or misrepresentations that allow reopening of an agreement”. BLOOM, James J.; MILLER, Thomas J. **Closing agreements**. 1993. Disponível em <https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopic193.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2016.

positiva, isto é, o modelo fia-se na correção do agente”¹⁷⁰; existe a presunção de que o agente público age no melhor interesse da administração e de que o contribuinte irá cumprir o acordo; por isso, a Fazenda Pública tem liberdade para oferecer ou aceitar acordo proposto pelo contribuinte, mas não existe obrigatoriedade em fazê-lo; conclui Godoy que “categorias abstratas do direito continental, a exemplo do interesse público, indelegalidade de competências entre outras, cedem a premissas pragmáticas do modelo-norte americano”¹⁷¹.

Segundo a *IRS*, apesar de apresentar alguns atributos de um contrato, o *closing agreement* não está sujeito estritamente às leis contratuais. Mesmo assim, as decisões dos Tribunais são no sentido de que os acordos devem ser interpretados usando-se os princípios do Direito Contratual. Por esse motivo, se um *closing agreement* contém algum tipo de ambiguidade, esta é resolvida contra aquele que redigiu o acordo, que pode ser tanto a Fazenda Pública quanto o contribuinte¹⁷².

A *IRS* traz alguns exemplos de casos em que é possível fazer um *closing agreement*: se o contribuinte deseja ter segurança das suas responsabilidades tributárias a fim de que uma transação comercial possa ser viabilizada, como a venda de ações; uma empresa que está em processo de encerramento de suas atividades quer ter certeza de que cumpriu todas as suas obrigações, e que os sócios estão livres de responsabilidades futuras; um contribuinte deseja cumprir a exigência dos credores de obter provas sobre sua situação fiscal *etc*¹⁷³.

Outro procedimento transacional previsto na legislação norte-americana é o *compromise*, descrito no § 7122 do *IRC*. Fernandes descreve o instituto como sendo uma oferta de compromisso que parte do contribuinte que não tem condições de pagar integralmente seus débitos tributários, mesmo com o parcelamento. Descreve a autora, com base no Manual do *IRS*, item 5.8.1.4¹⁷⁴, que os objetivos principais do procedimento são: recolhimento do que efetivamente pode ser pago, da

¹⁷⁰ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária** – introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 84.

¹⁷¹ *Ibidem*. p. 83.

¹⁷² UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. **Processing Closing Agreements in Appeals**. Cap. 13. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-013-001.html#d0e42. Acesso em Acesso em: 14 de outubro de 2016.

¹⁷³ *Ibidem*.

¹⁷⁴ *Idem*. Internal Revenue Service. **Offer in Compromise**. Cap. 8. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001.html

forma mais célere e com o menor custo; alcançar acordo que melhor atenda aos interesses de ambas as partes; dar um “novo começo” ao contribuinte, para que este possa cumprir suas obrigações no futuro e; garantia de arrecadação de receitas que, por outro modo, não seriam recolhidas¹⁷⁵.

Segundo Godoy, este modelo apresenta um número maior de formalidades, uma vez que pode envolver inclusive matéria de Direito Penal de fundo tributário¹⁷⁶. Mesmo com a discricionariedade atribuída aos agentes da Fazenda Pública, existem manuais de procedimento com regras que devem ser observadas pelos agentes no momento da transação. São elaboradas e distribuídas tabelas nacionais e locais de despesas mínimas para que o contribuinte possa sustentar suas despesas mínimas; com base nestas informações o agente da Fazenda Pública passa a negociar os termos do acordo com o contribuinte – as tabelas são guias gerais, mas o agente tem discricionariedade para avaliar a situação concreta – devendo sempre garantir que o contribuinte possua meios para atender às suas despesas mínimas. Dá-se muita ênfase à factibilidade do acordo; o agente da Fazenda Pública precisa ter elementos para acreditar que o contribuinte irá cumpri-lo, e que não está apenas protelando a dívida; apesar da discricionariedade na aceitação da oferta, o agente não pode recusar a oferta de devedor de baixa renda unicamente pelo fato do valor da oferta ser baixo.

A Fazenda Pública pode aceitar o termo de compromisso do contribuinte em razão de um destes motivos: a dúvida quanto ao efetivo recebimento, ou seja, a Fazenda Pública vislumbra a impossibilidade do contribuinte de honrar seus compromissos na integralidade; a dúvida quanto à responsabilidade do contribuinte, que nada mais é do que a incerteza do valor atribuído ao débito e, por fim, a promoção da eficácia da administração tributária¹⁷⁷.

¹⁷⁵ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no Direito Tributário: Realidade no Direito Norte-Americano, possibilidade no Direito Brasileiro?** 2013. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília. Brasília. 2013.

¹⁷⁶ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária** – introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 85.

¹⁷⁷ “*The Commissioner of Internal Revenue, under Treasury Regulation § 301.7122-1, is authorized to compromise a liability on any one of three grounds: Doubt as to Collectibility (DATC), Doubt as to Liability (DATL), or to promote Effective Tax Administration (ETA)*”. UNITED STATES OF AMERICA. Internal Revenue Service. **Offer in Compromise**. Cap. 8. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001.html

A eficácia e a eficiência da administração tributária são fatores de extrema relevância no sistema norte-americano, e a influência da Ciência Econômica é perceptível no modelo transacional adotado naquele País. Nas palavras de Godoy:

Tem-se a impressão que pragmatismo informa realismo normativo, buscando-se eficiência, de que é prova incontestada a marcha das relações econômicas que informam o capitalismo norte-americano. A discricionariedade exercida pelas cortes fiscais, bem como pelas autoridades tributárias, o que fomenta grande número de acordos, é característica de modelo jurídico que marca instância econômica simplesmente frenética. [...] A interface que o direito contemporâneo matiza com a economia justifica a migração conceitual que transita do ideário metafísico da justiça para o panisférico fático da eficiência. De tal modo, parece haver movimentação contemporânea, em âmbito de constitucionalismo internacional que se desenha, e que se propõe a aplicar o conteúdo normativo existente com o objetivo de potencializar ganhos e avanços. Nesse sentido, e reproduzo adágio norte-americano, como hoje em dia todos realistas. Postura realista demanda que se enfrente o problema da relação entre a administração fiscal e o contribuinte com base na objetividade de um direito intransigentemente orientado para a resolução de problemas concretos. A partir desse ponto de vista, qualquer adesão intolerante, inflexível, austera, para com a impossibilidade de se construir um modelo de eficiência, ainda que a custo do risco do rompimento com conceitos clássicos de interesse público, é razão necessária e suficiente para que se construa rejeição a um modelo de transação. É tudo ou nada. Argumenta-se, com razão, que há exemplos de administrações tributárias prospectivas que transigem, sem que se tenha problemas maiores. Cuida-se, em última instância, de um normativismo de resultado, metáfora que pode matizar preocupações de Análise Econômica do Direito, vinculando eficácia e efetividade, justificando-se nova leitura

do interesse público, conceito amplo, aberto e pouquíssimo explicado [...]¹⁷⁸.

Fica claro que, naquele País, o pragmatismo se sobrepõe à forma. Em outro artigo, Godoy relata que grande parcela das discussões travadas entre contribuintes e a Administração Tributária nos EUA se resolve através de alguma forma de transação: “Cerca de 80 % das questões são resolvidas administrativamente, sem intervenção do Judiciário. Há ampla previsão legal para acordos administrativos, com benefícios para o contribuinte e vantagens para a Administração [...]”¹⁷⁹.

Fernandes analisa as vantagens e desvantagens do instituto da transação no sistema norte-americano. Para a autora, as desvantagens são: potencial violação à igualdade, o risco moral (*moral hazard*), e o próprio custo de um programa de transação tributária para a máquina administrativa. Interessante destacar a análise que a autora faz em relação ao risco moral, ou seja, a um potencial incentivo à inadimplência, e relativo ao custo de implementação do programa transacional. Segundo Fernandes, entre os anos de 1998 a 2003, nas ocasiões em que a Fazenda Pública rejeitou as propostas de acordo, em 44 % dos casos a arrecadação foi de menos de 50 % dos valores oferecidos; em 31 % das hipóteses foi arrecadado menos de 10 % e em outros 21 % não se arrecadou nada¹⁸⁰.

Anualmente o *Taxpayer advocate service (TAS)*¹⁸¹, serviço de auxílio ao contribuinte, organização independente dentro da *IRS* que tem

¹⁷⁸ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária** – introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 91.

¹⁷⁹ Idem. Transação e arbitragem no direito tributário norte-americano. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 425.

¹⁸⁰ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no Direito Tributário: Realidade no Direito Norte-Americano, possibilidade no Direito Brasileiro?** 2013. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília. Brasília. 2013.

¹⁸¹ “*The Taxpayer Advocate Service (TAS) is an independent organization within the Internal Revenue Service (IRS). Our job is to ensure that every taxpayer is treated fairly and that you know and understand your rights. As an independent organization within the IRS, we protect taxpayers’ rights under the Taxpayer Bill of Rights, help taxpayers resolve problems with the IRS, and recommend changes that will prevent the problems*”. UNITED STATES OF AMERICA. **The Taxpayer Advocate Service is Your Voice at the IRS.**

como objetivo assegurar o tratamento justo aos contribuintes, elabora relatórios que envia ao Congresso com o objetivo de subsidiar os legisladores com dados e sugestões de alterações. No relatório de 2016 o *TAS* apontou que os meios alternativos de resolução de disputas (*alternative dispute resolution - ADR*) podem ter efeito particularmente salutar no cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Segundo o relatório, a natureza flexível e participativa dos *ADRs* aumenta a percepção de equidade e de justiça; no geral, pessoas que se sentem tratadas de forma justa por uma organização são mais propensas a confiar nestas e estão mais dispostas inclusive a aceitar um resultado negativo de suas demandas. Concluiu ainda que as pessoas valorizam o tratamento respeitoso de autoridades e, em razão disso, entendem que devem respeito às suas decisões¹⁸².

Quanto aos gastos administrativos para a implementação dos programas transacionais, estes são superavitários, ou seja, a arrecadação supera os custos para sua manutenção e administração¹⁸³.

Disponível em: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about/who-we-are>. Acesso em 15 de fevereiro de 2017.

¹⁸² Tradução livre de: *When implemented effectively, ADR can have a particularly salutary effect on tax compliance and the voluntary tax system. 21 ADR's flexibility and participatory nature increase perceptions of equity and procedural justice. 22 In turn, such perceptions can positively impact tax compliance behavior in the future. 23 Specifically, "the tax compliance literature identifies that factors associated with tax disputes resolution procedures can influence taxpayers' level of compliance." 24 Of the various factors influencing tax compliance behavior, quality of contact with the tax authorities and taxpayers' perceptions of fairness are particularly strengthened or diminished by an effective ADR program. 25 Generally, people who feel they have been treated in a procedurally fair manner by an organization are more likely to trust that organization and are more willing to accept even a negative outcome. 26 Further, "people value respectful treatment by authorities and view those authorities that treat them with respect as more entitled to be obeyed." 27 ADR done well can help generate the types of interactions and perceptions that will perpetuate the compliant behavior necessary to the success of the voluntary tax system.* UNITED STATES OF AMERICA. Taxpayer Advocate Service. **2016 Annual Report to Congress**. 2016, v. 3, 174 p. Disponível em:

https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16_Volume3.pdf. Acesso em: 14 de fevereiro de 2017.

¹⁸³ FERNANDES (2013 *apud* SHU-YI OEI, p. 1075-1085). FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no Direito Tributário: Realidade no Direito Norte-Americano, possibilidade no Direito Brasileiro?** 2013. 166 f.

O modelo norte-americano de resolução de conflitos tributários, em que pese todas as diferenças culturais entre este País e o Brasil, demonstra se aproximar dos princípios elencados no art. 2º da Lei de Mediação (lei 13.140/2015), quais sejam: a informalidade, a autonomia de vontade das partes, a busca do consenso e a boa-fé. Estes elementos são essenciais para o estabelecimento ou restabelecimento de uma relação jurídica entre Fazenda Pública e contribuinte que seja equilibrada, e um sistema transacional que se deseje eficiente e respeitador dos princípios democráticos deve observá-los.

3.4 Críticas à transação em matéria tributária: o Direito e a confiança nas instituições

A definição de o que é “transação tributária” encontra-se no art. 171 do CTN. Mesmo com a previsão legal, há autores que defendem que não se coaduna a transação com as características da relação Fazenda-contribuinte, uma vez que esta violaria o conceito de tributo estabelecido no art. 3º do CTN, assim como diversos princípios de Direito Constitucional e Administrativo como a supremacia do interesse público, legalidade, igualdade e impessoalidade. Passa-se a analisar estas críticas.

3.4.1 Conceito de tributo

Dispõe o art. 3º do CTN que tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Leitura mais atenta demonstra que há inúmeras informações importantes nestas poucas palavras que constituem o art. 3º do CTN. Na lição de Schoueri, vê-se, primeiramente, que tributo é uma prestação jurídica derivada da lei:

[...] o tributo não é pago porque o Fisco assim determina, mas porque existe uma relação jurídica, uma obrigação surgida entre Estado e sujeito passivo, que dá fundamento à exigência. Num ordenamento jurídico, a obrigação tributária não é imposta pelo Estado, mas pela lei. Os

órgãos do Executivo, independentemente de quem momentaneamente exerça tal função, têm sua pretensão deduzida da lei; sua pretensão submete-se à lei¹⁸⁴.

Logo, o tributo está adstrito ao princípio da legalidade como limitação constitucional ao poder de tributar.

Trata-se também de prestação pecuniária em moeda, ou cujo valor nela se possa exprimir. Há a necessidade dessa previsão por que existem outras obrigações perante o Estado como o serviço militar obrigatório¹⁸⁵, o comparecimento em caso de convocação ao Tribunal do Juri¹⁸⁶ *etc*, que não são prestações pecuniárias, e não tem, portanto, natureza tributária.

É também prestação compulsória. Isso significa que o tributo não é pago por ato voluntário. Surgida a obrigação, não há como dela se eximir. A diferença entre as obrigações tributárias e as obrigações contratuais está no elemento volitivo prévio. Como destaca Schoueri “também as últimas, é bom que se diga, são exigíveis, tendo o credor o direito de acionar o aparato estatal para ver atendida sua pretensão”¹⁸⁷. As prestações particulares, livremente pactuadas, também são exigíveis, havendo diferença apenas no elemento volitivo prévio; logo, não é este um fator impeditivo da transação.

O ponto nevrálgico do conceito de tributo, no qual se aferram aqueles que entendem pela impossibilidade da transação em matéria tributária, está no trecho que diz ser o tributo cobrado mediante

¹⁸⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 132.

¹⁸⁵ “Art. 143. O serviço militar é obrigatório nos termos da lei”. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 de dezembro de 2016.

¹⁸⁶: “Art. 436. O serviço do júri é obrigatório. O alistamento compreenderá os cidadãos maiores de 18 (dezoito) anos de notória idoneidade.” BRASIL. Decreto-lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. **Diário Oficial da União**, de 13 de outubro de 1941.

¹⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 134.

atividade administrativa plenamente vinculada. O art. 142 do CTN dispõe que:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Ato vinculado é aquele em que há um único comportamento da Administração aceitável, em razão de previsão legal; não existe apreciação subjetiva alguma por parte do agente público¹⁸⁸.

Barros Carvalho, ao tratar do caráter vinculativo e obrigatório da atividade administrativa de lançamento, entende ser impossível existir ato estritamente objetivo da administração pública: “Para mais, não creio possa existir comportamento da Administração destituído de apreciação subjetiva”¹⁸⁹.

No mesmo sentido, Lobo Torres diz que em razão da complexidade do sistema jurídico tributário e da dificuldade de interpretar conceitos e tipos jurídicos, acaba-se por tolerar certa margem de discricionariedade na apreciação da autoridade fiscal e “até o abandono de parcelas do crédito do Estado”¹⁹⁰.

Santi defende, entretanto, que a vinculação da atividade de lançamento impede que se transacione em matéria tributária. Em artigo em que ataca o ALGTT, Santi diz que o anteprojeto altera o conceito de

¹⁸⁸ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2013. p. 434.

¹⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 443.

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 95.

tributo previsto no art. 3º do CTN, eis que a vinculação plena exigida naquele artigo demonstra a inexistência de discricionariedade:

(i) não há opção quanto à cobrança ou não do crédito; (ii) não há opção quanto ao procedimento e (iii) não há opção quanto ao conteúdo do crédito tributário objeto da atividade administrativa. A "transação" neste projeto ignora tais critérios, rompe o ciclo de positividade do direito e se autoimpõe como forma definitiva de cobrança e exigência do tributo, distorcendo o art. 3º do CTN. Com a "transação tributária" não sobra do conceito original nem a vinculação quanto à forma, ficaria algo assim: Novo Art. 3º do CTN, com as alterações do Anteprojeto de transação e arbitragem: Tributo é toda prestação [...], instituída em lei, ou por ajuste da vontade entre a PGFN, contribuintes e seus árbitros, cobrada (ou não) mediante atividade administrativa plenamente vinculada e materialmente discricionária em conformidade com o resultado do cálculo de interesses celebrado, confidencialmente, na transação¹⁹¹.

Helena Torres, todavia, ressalta a imprecisão terminológica do próprio conceito de tributo, o que acarreta a dificuldade em dizer quando ele é indisponível:

Porquanto "tributo" e "indisponibilidade" não sejam conceitos lógicos, mas sim conceitos de direito positivo, variáveis segundo a cultura de cada nação, próprios de cada ordenamento. Será o direito positivo a dar os contornos do que queira denominar de "direito indisponível", inclusive suas exceções (direito inalienável inter vivos, direito intrasmitível mortis causa, direito irrenunciável, direito não penhorável etc.). Tome-se como premissa a inexistência, no direito de todos os povos, de um tal princípio universal de "indisponibilidade do tributo".¹⁹²

¹⁹¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?** Belo Horizonte, n. 29, ano 5, set. 2007.

¹⁹² TORRES, Helena Taveira. *Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e*

Pensar em um sistema que permita a transação em matéria tributária requer que se pense muito mais na relação entre administração e administrado, ou seja, nos princípios de Direito Administrativo, do que nos princípios do Direito Tributário propriamente ditos. Isso porque as normas que tratarem de transação serão procedimentais, e não materiais. Entende-se, por esse motivo, que não há necessidade de que se mude o conceito de tributo para permitir a transação.

3.4.2 A supremacia do interesse público

A supremacia do interesse público¹⁹³ sobre o interesse privado é a pedra basilar de formação do Direito Administrativo. Na CRFB/1988

contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

¹⁹³ Humberto Ávila entende que é inadequado chamar a supremacia do interesse público de “princípio”. Isso por que: “conceitualmente ele não é uma norma-princípio: ele possui apenas um grau normal de aplicação, sem qualquer referência às possibilidades normativas e concretas; - normativamente ele não é uma norma-princípio: ele não pode ser descrito como um princípio jurídico-constitucional imanente; - ele não pode conceitualmente e normativamente descrever uma relação de supremacia: se a discussão é sobre a função administrativa, não pode “o” interesse público (ou os interesses públicos), sob o ângulo da atividade administrativa, ser descrito separadamente dos interesses privados. As ponderações feitas tornam também claro que este “princípio” não pode ser havido como um postulado explicativo do Direito Administrativo: - ele não pode ser descrito separada ou contrapostamente aos interesses privados: os interesses privados consistem em uma parte do interesse público; — ele não pode ser descrito sem referência a uma situação concreta e, sendo assim, em vez de um “princípio abstrato de supremacia” teríamos “regras condicionais concretas de prevalência” (variáveis segundo o contexto). Dessa discussão orientada pela teoria geral do Direito e pela Constituição decorrem duas importantes conseqüências. Primeira: não há uma norma-princípio da supremacia do interesse público sobre o particular no Direito brasileiro. A administração não pode exigir um comportamento do particular (ou direcionar a interpretação das regras existentes) com base nesse “princípio”. Aí incluem-se quaisquer atividades administrativas, sobretudo aquelas que impõem restrições ou obrigações aos particulares. Segundo: a única idéia apta a explicar a relação entre interesses públicos e particulares, ou entre o Estado e o cidadão, é o sugerido postulado da unidade da reciprocidade de interesses, o qual implica uma principal ponderação entre interesses reciprocamente relacionados (interligados) fundamentada na sistematização das normas constitucionais.

há referência em diversos trechos¹⁹⁴ a “interesse público”, e também na legislação ordinária, como a Lei 9.784/1999¹⁹⁵, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, é possível encontrar referências a este. Supremacia significa superioridade sobre os demais interesses existentes em sociedade. Isso implicava em dizer que sempre que houvesse conflito entre o interesse privado e o interesse público, este último deveria prevalecer. Isso diz muito pouco. É preciso delimitar o alcance deste “interesse público”.

Como faz Justen Filho, começa-se por dizer o que interesse público não é. Não se pode dizer que interesse público é o interesse do Estado. Existe circularidade nesta explicação – é do Estado por que é interesse público, e é interesse público por que é do Estado; logo, sua titularidade não é suficiente para defini-lo. Também não é possível defini-lo como interesse do aparato administrativo. O Estado pode ter conveniências – como a possibilidade de pagar suas dívidas por precatórios – mas isso não é o interesse público. Em um Estado

Como isso deve ser feito, é assunto para outra oportunidade”. ÁVILA, Humberto. Repensando o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista Diálogo Jurídico**, v. 1, n. 7, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br> Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

¹⁹⁴ A expressão “interesse público” aparece em 12 oportunidades no texto da CRFB/1988, como, por exemplo, nos art. 19, I; art. 37, IX; art. 58, §6, II, dentre outros.

¹⁹⁵ “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I - atuação conforme a lei e o Direito; II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei; III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de agentes ou autoridades; IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; V - divulgação oficial dos atos administrativos, ressalvadas as hipóteses de sigilo previstas na Constituição; VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; [...]”.BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, de 01 de fevereiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

Democrático também não se pode defini-lo como interesse da maioria¹⁹⁶.

Com isso em mente, Justen Filho define interesse público a partir da configuração do Direito Administrativo: o Direito Administrativo é formado a partir de um conjunto de princípios e regras orientados à composição entre os diversos interesses – estatais e não estatais – de modo a assegurar a promoção dos Direitos Fundamentais. A atividade administrativa subordina-se, então, à supremacia e indisponibilidade dos Direitos Fundamentais¹⁹⁷.

Cristóvam, em tese sobre o tema, conclui que na avaliação do que é “interesse público” é indispensável o uso da ponderação de princípios. Ressalta, todavia, que não é indiferente aos riscos que o paradigma ponderacionista traz, como a relativização de conceitos jurídicos. Mas, segundo o autor, a legitimidade do modelo ponderativo pode ser assegurada por um processo de justificação racional das ponderações administrativas que conduzam à concretização das disposições constitucionais¹⁹⁸.

Para ter exata compreensão do conceito de supremacia do interesse público é preciso analisar seu sucedâneo, ou seja, sua indisponibilidade. A indisponibilidade indica a impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público. Logo, nem a legalidade poderia dispor de forma contrária. Sobre o tema, Catarino e Fillipo entendem que esta indisponibilidade deve ser analisada com temperamentos. Isso porque se distingue, na doutrina e na jurisprudência brasileira, o interesse público primário do secundário. O interesse público primário versa sobre a promoção dos valores eleitos pela sociedade como um todo. Já o secundário, sobre os bens propriamente patrimoniais do Estado¹⁹⁹. Sendo bens meramente patrimoniais, cabível a sua disponibilidade, principalmente se for para a concretização de

¹⁹⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 58.

¹⁹⁷ *Ibidem*. p. 59.

¹⁹⁸ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. **O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes**. 2014. 379 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2014.

¹⁹⁹ CATARINO, João Ricardo; FILLIPO, Luciano Gomes. Arbitragem no direito tributário. Um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, n. 2, p. 187-213, 2012.

algun interesse público primário, como a concretização de uma Administração Pública eficiente.

Desse modo, não é possível, *a priori*, falar em “supremacia do interesse público” sem a análise da situação concreta e dos princípios jurídicos efetivamente colidentes. A supremacia do interesse público sobre o interesse privado acaba por se confundir com superioridade da Fazenda Pública em relação ao contribuinte; entretanto, em um regime democrático, é preciso haver equilíbrio entre as partes.

Se o interesse público primário confunde-se com a promoção dos Direitos Fundamentais, pode-se dizer que estes são indisponíveis; mas os secundários, não. Portanto, o dogma da supremacia do interesse público sobre o privado não pode impedir a transação em matéria tributária, na medida em que esta não fere Direitos Fundamentais. A gestão financeira e a arrecadação de tributos deve servir à promoção dos interesses do Estado e dos cidadãos, que são aqueles dispostos no texto constitucional, mas não se confundem com o interesse meramente arrecadatório.

3.4.3 Da Renúncia de receita pública

Nos termos do art. 150, §6 da CRFB/1988, qualquer isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedida mediante lei específica. A Lei Complementar nº 101/2000²⁰⁰ (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) estabeleceu normas públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Dispõe no art. 14 sobre as hipóteses de renúncia de receita:

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições: [...] § 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não

²⁰⁰ BRASIL. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, 05 de maio de 2000.

geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

Pela leitura do texto legal, verifica-se que a transação não figura dentre as hipóteses de renúncia fiscal. Grillo conclui que, como a transação não está prevista expressamente no § 1º do art. 14 da LRF, não se configura a hipótese de renúncia de receita, por não ser permitida a interpretação extensiva do dispositivo legal²⁰¹.

Também se filia a este posicionamento Godoy, entendendo inexistir afronta à LRF, pois não existe ainda previsão orçamentária de recursos que estão *sub judice*; que eventuais valores controvertidos têm uma previsão estatística de recolhimento, mas não estão aprovacionados e destinados para um objetivo: “Se assim fosse, levar-se-ia em conta todo o estoque da dívida ativa, o que inviabilizaria a administração das finanças do país”²⁰².

Como destaca Grillo, existe incompatibilidade conceitual entre a previsão de renúncia e o conceito da transação tributária: a transação tem natureza bilateral, de concessões recíprocas, e se houver a renúncia sem reciprocidade não se perfectibiliza efetivamente uma transação sobre matéria tributária, mas, mera renúncia²⁰³. A LRF não disse menos do que deveria. A falta da “transação” como forma de renúncia de receita pública no §1 do art. 14 também não pode ser apontada como um lapso do legislador: trata-se de escolha que se coaduna com o próprio conceito de transação.

3.4.4 O princípio da legalidade

O princípio da legalidade é decorrência da existência do Estado de Direito, e está disposto no art. 37, *caput*, CRFB/1988 como um dos

²⁰¹ GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 2012. 321 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

²⁰² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: contexto, texto e argumentos. Biblioteca Digital **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009.

²⁰³ GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 2012. 321 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

princípios basilares da Administração Pública. Em sua concepção originária, vinculou-se à separação de poderes e ao conjunto de ideais que historicamente significaram oposição às práticas do período absolutista; traduzia a supremacia do Legislativo em relação ao Executivo.

Segundo Maffini, no Direito Privado existe o predomínio da noção de liberdade: a lei não precisa autorizar ou legitimar condutas. A falta de norma no direito privado significará, em regra, a juridicidade da conduta não prevista. No Direito Público, o legislador é quem legitima a atuação do administrador, cristalizando em normas jurídicas primárias a compreensão geral de interesse público. A lei cumpre papel positivo, ou seja, não será só limite de atuação, mas também sua fonte²⁰⁴.

A Administração não pode agir senão legitimada por preceitos legais. No Direito Tributário, o princípio da legalidade é clara limitação constitucional ao poder de tributar, nos termos do art. 150, I, CRFB/1988.

Sendo a fonte da ação estatal, a legalidade parece apresentar-se como dogma intransponível para a atuação da Fazenda Pública em forma contrária à norma instituidora de tributo. Não poderia o agente estatal transacionar em contrariedade à lei. Nem mesmo a lei poderia autorizar a Fazenda Pública a contrariar a lei. Neste sentido, Xavier explica que em razão do princípio da estrita legalidade ou *lex stricta*, a lei tributária deve fornecer não apenas o fim, como também todo o conteúdo da decisão no caso concreto, que deve ser obtido por processo dedutivo, “limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal”²⁰⁵.

Mas o Estado é mutante. O Estado de Direito que surgiu e que necessitava do dogma da legalidade não é o Estado contemporâneo. Nas palavras de Becker:

Em cada Estado há uma concepção do mundo específica que predomina – durante algum tempo – sobre as demais concepções. Essa concepção do mundo predominante sobre as outras, quando se refere à finalidade da vida social, determina o conteúdo do Bem Comum específico ao respectivo Estado. Se aquela filosofia for verdadeira, o conteúdo do Bem Comum resultará

²⁰⁴ MAFFINI, Rafael Da Cás. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. 302 p.

²⁰⁵ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2002. p. 18.

autêntico, caso contrário será falso, parcial ou totalmente, na medida dos erros da filosofia. Com o tempo, aquela filosofia do mundo modifica-se ou é substituída por outra que – nesse ínterim – fortaleceu-se e tornou-se a predominante. Em consequência, o direito positivo vai sofrendo alterações a fim de adequá-lo ao novo conteúdo do Bem Comum, sob pena de o Estado manejar instrumental jurídico impraticável para a proteção do Bem Comum²⁰⁶.

Neste mesmo sentido, Nogueira conclui que em um Estado Democrático de Direito, as leis e os atos administrativos devem respeitar o princípio da legalidade, mas não apenas nos aspectos formais, e sim, também, nos aspectos materiais. Isso significa dizer que se deve observar o conteúdo da norma, questioná-la, aprender sua finalidade e então aplicá-la²⁰⁷. Quando uma norma é destituída de finalidade ou sua finalidade desvia do interesse público, ela pode ser afastada. O princípio da legalidade é previsto como garantia de limitação do Administrador a arbitrariedades, mas não como limite à atuação quando a própria lei autoriza.

A inflexibilidade de conceitos, como da estrita legalidade tributária, por exemplo, apresenta-se como empecilho quase intransponível quando se aborda a possibilidade de transação. Como diz Lobo Torres “é claro que, enquanto predominar no pensamento jurídico brasileiro a ideologia da legalidade absoluta não haverá espaço para se aderir à ideia de processo fiscal equitativo”²⁰⁸.

É preciso que o princípio da legalidade no Direito Tributário seja adequado à sua finalidade, qual seja: limite ao poder de tributar. Tratá-lo como dogma intransponível quando ponderado com outros princípios, como o da capacidade contributiva, eficiência e igualdade em

²⁰⁶ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 165.

²⁰⁷ NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito - fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 148

²⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 101.

seu aspecto material, não parece ser medida adequada e coerente com o estágio de desenvolvimento do Estado Democrático de Direito brasileiro. O cenário que se vislumbra é de falência do modelo exclusivamente jurisdicionado de solução de conflitos; do outro lado, tem-se a incerteza de um modelo com técnicas alternativas de resolução de litígios, que merece ser colocado em teste.

3.4.5 A igualdade tributária

O princípio da igualdade tributária é um dos mais importantes dentro de um sistema tributário democrático. Não por acaso a CRFB/1988 dispõe no preâmbulo, no *caput* do art. 5º, no inc. I do art. 5º e, mais especificamente, no art. 150, II, a impossibilidade de tratamento desigual entre pessoas na mesma situação:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Não se imagina um sistema tributário em um Estado Democrático de Direito que viole o princípio da igualdade entre contribuintes. Ávila destaca que a igualdade perante a lei permite ao cidadão:

[...] antecipar as consequências de suas ações e o comportamento dos demais cidadãos. Sendo assim, o conhecimento de um ato administrativo ou de uma decisão administrativa ou judicial cria para o cidadão a expectativa de que, ocorrendo caso similar, idêntica solução deverá ser adotada²⁰⁹.

Schoueri esclarece que o princípio da igualdade é violado quando situações iguais, segundo algum critério, são tratadas de forma

²⁰⁹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 224.

diferente, e essa diferença não se justifica pelo próprio critério utilizado²¹⁰. A transação tributária pressupõe concessões recíprocas e a análise casuística. Se for instituída regra geral aplicável a todos os casos aparentemente idênticos, fragiliza-se o instituto transacional. A adequação entre transação e igualdade apresenta-se, assim, como uma das maiores dificuldades teóricas do presente trabalho.

Ávila esclarece que a desigualdade é prejudicial e deve ser combatida quando afeta a concorrência e a liberdade de exercício da atividade econômica:

[...] Deve-se ter atenção ao princípio da igualdade: um estado substancial de desigualdade entre os contribuintes, que afete sobremaneira a liberdade de concorrência, não pode permanecer perenemente. Os efeitos desiguais da decisão não podem subsistir – aqui o ponto nuclearmente pertinente à igualdade tratada neste trabalho – se, e somente se, sua permanência provocar um estado de excessiva e irrazoável desigualdade: excessiva, por abolir a liberdade relativamente a bens jurídicos essenciais para a realização dos princípios da liberdade de exercício de atividade econômica e de concorrência daqueles contribuintes que não podem fazer frente à concorrência do contribuinte beneficiado ou prejudicado com uma decisão transitada em julgado; irrazoável, por restringir, injustificadamente, um nível de liberdade relativamente a bens jurídicos essenciais para a realização dos princípios da liberdade de exercício da atividade econômica e da concorrência²¹¹.

Não é possível garantir previamente que um sistema transacional não irá afetar a concorrência ou a liberdade do exercício de uma atividade econômica. É possível tentar evitar ao máximo estes efeitos econômicos – com a publicidade dos acordos entabulados²¹²,

²¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 309.

²¹¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. p. 126.

²¹² Neste sentido, Oliveira sugere que “com o intuito de garantir a igualdade de tratamento aos contribuintes que se encontrem na mesma situação, em observância ao princípio da igualdade, parte da doutrina – com a qual, diga-se,

como acontece com o livre acesso à jurisprudência nos Tribunais, por exemplo.

Em verdade, a potencialidade de uma transação afetar a concorrência é a mesma de uma decisão judicial transitada em julgado; a discricionariedade do agente público competente para entabular os acordos em nome da Fazenda Pública deverá pautar-se por critérios de razoabilidade, publicidade, moralidade, igualdade, eficiência e economicidade, logo, não se imagina acordos que discrepem um do outro em situações semelhantes. Portanto, a igualdade a ser assegurada em um sistema transacional deve ser de acesso à transação, mas não do resultado. Estando claros os critérios de diferenciação, não há violação à igualdade.

3.4.6 A confiança nas instituições

Existem muitas barreiras a se transpor a fim de que a transação em matéria tributária possa ser implementada no Brasil. A primeira é cultural. A desconfiança do brasileiro nas instituições ainda é enorme. De acordo com o Relatório do Índice de Percepção do Cumprimento da Lei (IPCL Brasil), elaborado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), no primeiro semestre de 2015, 31 % dos entrevistados diziam confiar no Poder Judiciário, enquanto em 2014 o percentual era de 30 %. Já a confiança no Governo Federal que era de 29 % no primeiro semestre de 2014, caiu para 17 % no primeiro semestre de 2015²¹³. Confira-se a figura abaixo:

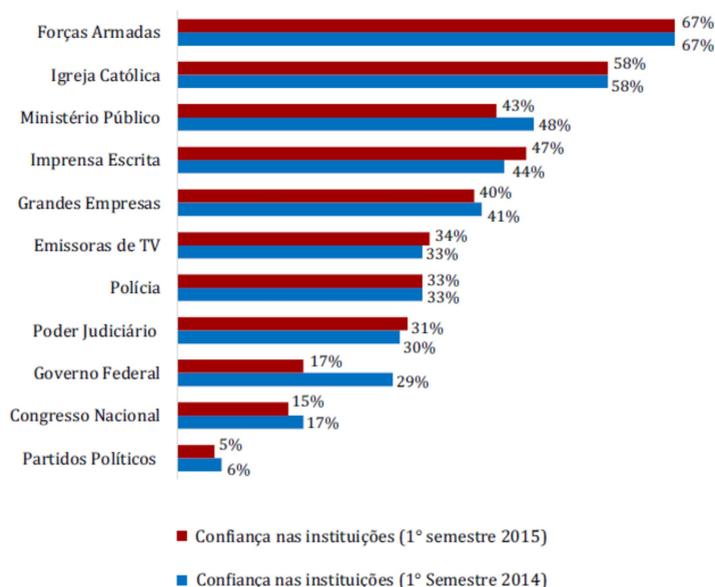
concordamos em sua integralidade – propõe a formação de um banco de dados contendo a situação concreta dos principais casos submetidos à transação e a solução a eles acordada. Tal conduta permitiria não somente a homogeneização e a transparência das decisões proferidas pelas autoridades administrativas competentes para transacionar, como também evitaria tratamento diferenciado a contribuintes que se encontrem na mesma situação, inibindo favorecimentos”. OLIVEIRA, Phelipe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária** – série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 167.

²¹³ CUNHA, Luciana Gross et al. **Relatório com os dados da pesquisa Índice de Percepção do Cumprimento da Lei (IPCL Brasil) referente ao 1º semestre de 2015**. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/14133>. Acesso em: 08 de abril de 2016.

Figura 4 – Índice de Percepção do Cumprimento da Lei

CONFIANÇA NAS INSTITUIÇÕES

(COMPARAÇÃO ENTRE O 1º SEMESTRE DE 2014 E O 1º SEMESTRE DE 2015)



Fonte: CUNHA, Luciana Gross et al. **Relatório com os dados da pesquisa Índice de Percepção do Cumprimento da Lei (IPCLBrasil) referente ao 1º semestre de 2015**. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/14133>. Acesso em: 08 de abril de 2016.

Como a implementação da transação tributária pressupõe a confiança, o panorama não é positivo. A transação tributária é utilizada em outros países, como se pôde observar; e parece existir uma relação direta entre desenvolvimento econômico e utilização de meios alternativos para a resolução de conflitos, o que pode ser explicado pela incapacidade dos Estados menos desenvolvidos de se libertarem da dependência das rendas tributárias. Andrade vê, sob o aspecto político, que a transação é mais comum em países com alto desenvolvimento de instituições democráticas; considera a transação tributária verdadeiro “marco civilizatório”, eis que a transação “[...] representa forma razoavelmente sofisticada de convivência entre as partes, em que um

direito incerto se torna certo em virtude de um acordo que prevê obrigação recíproca de dar ou de fazer alguma coisa”²¹⁴.

Andrade demonstra o quão longe estamos deste “marco civilizatório”. Cita três exemplos em que fica clara a dificuldade dos contribuintes frente à sanha arrecadatória do Estado. No primeiro caso faz referência à Lei nº 9.703/1998²¹⁵, que alterou o destino dos depósitos judiciais e extrajudiciais efetuados pelos contribuintes com objetivo de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II, do CTN. Antes da Lei, os valores depositados ficavam à disposição do juízo, em conta de instituição financeira. A partir da Lei nº 9.703/1998, os depósitos são transferidos para Conta Única do Tesouro Nacional, ou seja, vão para a conta para qual iriam em caso de efetivo pagamento²¹⁶; caso reste comprovado, ao final, que os valores não eram devidos, o contribuinte receberia o valor do depósito no prazo de até 24 horas. À primeira vista parece não haver maiores problemas, eis que o dinheiro seria efetivamente ressarcido. Mas há enorme diferença entre recursos financeiros depositados em juízo, em instituição financeira, com os recursos que ingressam nos cofres públicos. Segundo Andrade, após a alteração “[...] a União, por seus agentes, passou a patrocinar todo o tipo de manobra protelatória capaz de retardar aquilo que passou a constituir saída de caixa para o Tesouro Nacional”²¹⁷.

²¹⁴ ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 366.

²¹⁵ BRASIL. Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. **Diário Oficial da União**, de 18 de novembro de 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9703.htm. Acesso em: 15 de dezembro de 2016.

²¹⁶ Neste sentido, o Art. 1º, § 2º, da Lei 9.703/1998, dispõe que: “[...] § 2º Os depósitos serão repassados pela Caixa Econômica Federal para a Conta Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, no mesmo prazo fixado para recolhimento dos tributos e das contribuições federais”.

²¹⁷ ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 368.

Situação semelhante, mas não referida pelo autor, se dá com a substituição tributária para a frente do imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS). A substituição tributária é uma técnica pelo qual se impõe a terceira pessoa, que não realiza o fato gerador, mas que está relacionada com este, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo. Na substituição para frente este pagamento é feito antes da ocorrência do fato gerador, de forma presumida. É técnica que busca a praticabilidade da tributação, tendo em vista a quase impossibilidade de controle, por parte da Fazenda Pública, de todas as transações comerciais que ocorrem na ponta “final” da cadeia comercial. O problema é que os valores dos produtos são tabelados, não correspondendo, necessariamente, ao valor final cobrado do consumidor – a restituição da diferença não ocorre, ou ocorre após trâmites administrativos que não costumam ser simples e nem rápidos²¹⁸.

O segundo exemplo de Andrade é relativo à dificuldade da Fazenda Pública em aceitar a jurisprudência pacificada dos Tribunais, quando não lhe é favorável. Este sentimento é compartilhado por nós, em nossa atividade cotidiana junto aos Tribunais, advogando. Cita o autor diversos exemplos que demonstram a ineficiência e o formalismo excessivo da postura da Fazenda Pública frente às decisões dos Tribunais superiores²¹⁹.

²¹⁸ No Estado de Santa Catarina, conforme a Central de Atendimento Fazendário (CAF) da Fazenda Estadual, a restituição do imposto retido ocorrerá na seguinte hipótese: “O RICMS/SC garante, mediante requerimento ao Diretor de Administração Tributária, a restituição do imposto retido sempre que o fator gerador presumido não ocorrer. Caso não haja manifestação acerca do pedido em 90 (noventa) dias, o contribuinte substituído fica autorizado a se creditar no valor em sua escrita fiscal, atualizado monetariamente, segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo. No caso do crédito lançado por decurso do prazo de 90 dias, sobrevindo decisão contrária irrecurável, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados do ciente do despacho, procederá ao estorno do crédito lançado, atualizado monetariamente e com os acréscimos legais cabíveis (Art. 26, Anexo 3 do RICMS/SC)”. SANTA CATARINA. CAF - **Central de Atendimento Fazendário**. 2017. Disponível em: <http://caf.sef.sc.gov.br/Views/Publico/BaseConhecimento/BuscarBaseConhecimento.aspx?assunto=25> Acesso em 20 de dezembro de 2016.

²¹⁹ ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 370.

O último exemplo de Andrade é referente ao que ele chama de “sistemático desrespeito das autoridades fazendárias aos tratados para evitar a dupla tributação”²²⁰. Demonstra o autor as manobras que a Fazenda faz para burlar os acordos que o próprio Estado Brasileiro firmou com outros países, rebatizando “lucros” apurados com o nome de “dividendos” com o objetivo de tributá-los, bem como outras medidas que enfraquecem a confiança do mercado externo na seriedade das instituições brasileiras. Conclui Andrade que antes de se pensar em um marco legal para a transação tributária, precisamos atingir “um marco civilizatório que permita a convivência entre Fazenda Pública e contribuinte em um patamar que não seja o da total discricionariedade e da grossa truculência”²²¹.

A confiança, elemento central de qualquer aproximação de partes para um acordo, é indispensável para que se pense em um sistema transacional na esfera tributária, em que a paridade de “armas” entre Fazenda Pública e contribuinte é tão diversa.

Também é preciso abandonar a ideia de que o Poder Judiciário é o único isento de influências externas, enquanto os agentes públicos da Fazenda Pública, em uma eventual transação, seriam corruptíveis. Como chama a atenção Caliendo:

Uma pergunta crucial está no papel do Judiciário na proteção do interesse público. Será o Poder Judiciário verdadeiramente independente perante grupos minoritários opostos e egoísticos? Os economistas tenderão a ser, especialmente céticos ao afirmar que inexistente um terceiro imparcial ao contrato capaz de garantir implementação segura e independente deste. Mesmo que ocorra nominalmente no texto constitucional a previsão da existência de um Poder Judiciário independente e até mesmo de uma corte constitucional, este não estará de modo algum imune às pressões políticas por parte de grupos que desejam alterar o sentido da Constituição e proteger interesses privados. Igualmente, o próprio Poder Judiciário poderá ser portador de interesses particulares em detrimento do interesse constitucional²²².

²²⁰ Ibidem. p. 371.

²²¹ Ibidem. p. 372.

²²² CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p.. p. 27

A possibilidade de corrupção existe em todos os âmbitos e em todos os Poderes, sendo ingênua qualquer tentativa de eleger um Poder mais ou menos corruptível. Como destaca Mota, a corrupção que existe em todos os níveis e setores nacionais é herança de práticas que foram adotadas desde sempre no Brasil, “uma peculiaridade da cultura jurídica que tem favorecido a perpetuação da adoção do jeitinho no cotidiano do brasileiro”²²³.

Em documento disponibilizado pelo CNJ intitulado “A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário”²²⁴, foram publicados dados de pesquisa realizada pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) junto à população²²⁵. Dentre os dados levantados, chama a atenção o fato de que 73,2 % dos entrevistados entendem que as decisões em instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco; 55,9% entendem que o tempo de duração do processo não é razoável na esfera federal; e 71,5% dos respondentes apoiaram medidas como a arbitragem para desobstruir o Judiciário. Com base nestes dados, concluíram pela necessidade de implementação de medidas com vistas à simplificação e racionalização dos procedimentos de execução fiscal; dentre outras, apontaram que a transação tributária seria uma destas medidas.

A falta de confiança nas instituições se dá em grande parte em razão da distância que existe entre a Fazenda Pública e o contribuinte. É preciso aproximá-los. Também é preciso que exista racionalidade econômica nas formas de solução de litígios. Há medidas sendo tomadas neste sentido, como a readequação do valor mínimo para a execução

²²³ MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Jeitinho brasileiro, mazelas históricas e cultura jurídico-tributária**. Florianópolis: Insular, 2012. p. 92.

²²⁴ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário**. Brasília, 2011. 21 p.

²²⁵ Foram efetuadas duas pesquisas de percepção: “Uma de natureza qualitativa exploratória e outra de natureza quantitativa e descritiva. A pesquisa qualitativa entrevistou 14 especialistas vinculados às esferas administrativa e judicial, dentre Ministros do STF e do STJ, Advogado-Geral da União, membros da Procuradoria da Fazenda Nacional e Receita Federal, Juizes federais e estaduais e advogados tributaristas. A pesquisa quantitativa, por seu turno, envolveu definição de amostra e questionário para 510 respondentes, segundo as respectivas áreas de atuação (Estado administrador, Estado julgador, Contribuintes e Líderes da Sociedade) nas cinco Regiões do Brasil”. BRASIL. Conselho Nacional De Justiça. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário**. Brasília, 2011. p. 5.

fiscal²²⁶ e o protesto extrajudicial da dívida ativa tributária, por exemplo²²⁷.

Fica claro que a solução para problemas estruturais não dependerá apenas de mudanças legislativas. A criação de normas – leis e atos normativos regulamentadores – sem a observância dos possíveis impactos econômicos destas medidas não alcançará efeitos positivos, pois o tributo é fenômeno jurídico e econômico. Passa-se, então, no próximo capítulo, a abordar a temática da transação tributária por uma perspectiva mais ampla, considerando seus aspectos jurídicos, mas também seus potenciais efeitos econômicos.

²²⁶ Foi estabelecido, em 2012 o valor mínimo da execução fiscal em R\$ 20.000,00, a partir da expedição da Portaria nº 75/2012 da PGFN. BRASIL. Portaria nº. 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, 26 de março de 2012.

²²⁷ Nos termos do parágrafo único do art. 1º da Lei 9.492/1997, acrescentado pela Lei 12.767/2012, “Incluem-se entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”. BRASIL. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 11 de setembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm. Acesso em: 17 de dezembro de 2016.

4. CAPÍTULO 3 – PERSPECTIVA PARA A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: ENFOQUE JURÍDICO-ECONÔMICO

A transação tributária, como visto, tem como objetivo pôr fim a litígios que envolvam tributos. É uma técnica de resolução de conflitos que objetiva a pacificação social, por um lado, e o aumento da disponibilidade de recursos financeiros às partes, pelo outro. Sob o aspecto econômico da transação é que se passa a tratar.

4.1 A Análise Econômica do Direito (AED)

O Direito Tributário, em suas origens, buscou afastar-se das Ciências Econômicas e das Finanças Públicas, mostrando-se autônomo frente a estas. Esta autonomia permite a especialização, principalmente de teorias normativas, mas também desconecta o Direito Tributário dos fatos sociais – e, como se vê com Reale²²⁸ em sua teoria tridimensional, Direito é fato, valor e norma. É preciso, portanto, reconectar o Direito Tributário com os fatos da realidade econômica e política e com os valores democráticos contemporâneos.

Miaille já propôs a necessidade de que os cientistas jurídicos não ignorem os itinerários e os avanços de outros cientistas²²⁹. Atienza, na mesma linha, aponta que há considerável dispersão das pesquisas sobre Teoria do Direito no Brasil: cada pesquisador estuda assuntos de forma isolada, sem comunicação com os demais pesquisadores no País; além disso, segundo o autor, existe uma tendência dos pesquisadores em assumir posições excessivamente abstratas e inadequadas para dar “resposta aos problemas que realmente importam”²³⁰.

Uma das possíveis soluções apontada pela doutrina para que se construam modelos replicáveis no Direito é a utilização do ferramental metodológico da Ciência Econômica. Não se trata de reduzir a Ciência Jurídica ou sujeitá-la à Ciência Econômica, naquilo que se costuma

²²⁸ REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 25. ed. 2001. p. 60.

²²⁹ MIAILLE, Michel. **Introdução Crítica ao Direito**. 3. ed. Lisboa: Estampa, 2005. p. 64.

²³⁰ ATIENZA, Manuel. Discussão sobre neoconstitucionalismo é um acúmulo de equívocos. **Consultor Jurídico**. 5 de setembro de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-set-05/entrevista-manuel-atienza-professor-universidade-alicante>. Acesso em 26 de setembro de 2015.

chamar, de forma pejorativa, de “economicismo”²³¹. A AED é forma de abordagem dos problemas colocados pelos cientistas jurídicos que se diferencia pela utilização de técnicas já amplamente utilizadas nas pesquisas da Ciência Econômica. A adaptação destas técnicas aos problemas da Ciência Jurídica não é simples, e requer muito trabalho ainda a ser feito.

Além do aspecto pragmático da Ciência Econômica, a aproximação do Direito com outras disciplinas correlatas possibilita a comunicação com o mundo exterior, em sentido oposto ao defendido por Kelsen²³² em sua “Teoria Pura do Direito”. Essa comunicação com a Ciência Econômica, *a contrario sensu* do que se pressupõe, “humaniza

²³¹ Miaille descreve o que se costuma chamar de economicismo: “tomando à letra o argumento de que a estrutura econômica é a base real da sociedade, estes autores deduzem daí que esta base é a causa de todos os outros elementos desta sociedade. O modo de produção da vida material condiciona o processo de vida social, política e intelectual em geral. Esta afirmação aparentemente corroborada por muitas outras viria a significar que o único nível real na estrutura social é o nível material, identificado com o nível econômico. A única estrutura explicativa passa a ser então a infraestrutura, o modo de produção da vida material. Todo o resto – vida social, política, ideológica – não aparece senão como um reflexo desta base real, como um reflexo enganador, aliás, tendo por função ocultar as realidades econômicas. Todo o fenômeno, qualquer que ele seja, pode encontrar uma explicação na base econômica. Não há acontecimento, portanto, por mais afastado que pareça ser, que não encontre uma causa econômica. Assim, o casamento ou parlamentarismo poderão ser interpretados como efeitos ideológicos de relações econômicas de dominação de classe. Este hegemonia econômica é tranquilizadora – nunca seremos apanhados desprevenidos. No plano epistemológico gera um problema: se o político e o jurídico não são senão um reflexo do econômico, para que estudá-los? Se a única realidade é a base econômica, não há lugar senão para um único conhecimento: o econômico”. MIAILLE, Michel. **Introdução Crítica ao Direito**. 3. ed. Lisboa: Estampa, 2005. p. 76.

²³² “Quando a si própria se designa como “pura” teoria do Direito, isto significa que ela se propõe garantir um conhecimento apenas dirigido ao Direito e excluir deste conhecimento tudo quanto não pertença ao seu objeto, tudo quanto não se possa, rigorosamente, determinar como Direito. Quer isto dizer que ela pretende libertar a ciência jurídica de todos os elementos que lhe são estranhos. Esse é o seu princípio metodológico fundamental” KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 1.

o Direito”²³³, na medida em que coloca as consequências das normas no centro do debate. Segundo Gico Jr:

Em última instância, os juristas (teóricos e práticos) ficaram e permanecem sem qualquer instrumental analítico adequado para avaliar as consequências de suas decisões ou interpretações, atendo-se a uma retórica formalista sem maiores preocupações empíricas falsificáveis ou pragmáticas. Por essa razão, em sua prática cotidiana, voltaram-se ao exercício de análise e classificação de normas e regras em abstrato, cujo principal instrumento (hermenêutica) em larga medida não passa de um jogo de palavras sob o qual escolhas reais são ignoradas ou simplesmente escamoteadas. Obviamente esse resultado enfraqueceu e degenerou a proposta de finalidade racional do direito. A principal consequência é a carência de um instrumental analítico mais robusto (teoria) como o disponível nas demais ciências sociais com as quais o direito não dialoga de fato, o que me parece ser um legado largamente atribuível à degeneração da proposta juspositivista enquanto método e levado ao extremo pelas ideias e escolas sucessoras, entre as quais o neoconstitucionalismo²³⁴.

E o *timing* para o aperfeiçoamento desta união entre Direito e Economia nas pesquisas jurídicas no Brasil talvez seja adequado. Apesar de esta união ser oriunda dos EUA, país que adota o sistema da *Common Law*, as barreiras que dividem estas duas tradições jurídicas vêm diminuindo, com a aproximação de ambos os lados:

[...] Continuando o discurso no plano da comparação de modelos e chegando à relação entre ordenamentos processuais de *Civil Law* e de *Common Law*, parece oportuno desobstruir o campo de algumas contraposições tradicionais, que foram usadas com frequência para expressar

²³³ SALAMA, Bruno Meyerhof. Apresentação. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 38.

²³⁴ GICO Jr., Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, 2010, p. 20.

as diferenças fundamentais entre os dois tipos de ordenamentos, mas se mostram há tempo superadas e já incapazes de fornecer conhecimentos acatáveis [...]. Concerne o primeiro exemplo à contraposição entre oralidade e escritura, segundo a qual o processo de *Common Law* seria essencialmente oral, ao passo que o de *Civil Law* seria essencialmente escrito. Sem entrar aqui no tema geral da contraposição "de princípio" entre oralidade e escritura, observo que a distinção entre processo oral e processo escrito jamais constituiu, nem constitui hoje, a distinção entre processo de *Common Law* e processo de *Civil Law*. Com efeito, por um lado, é fácil notar que: a) o processo de *Common Law* inclui numerosos atos escritos (provavelmente não menos numerosos do que aqueles pelos quais se desenvolve um processo de *Civil Law*), e essa tendência vem se reforçando na evolução mais recente; b) era escrito o processo da *equity*, que durante séculos formou setor importantíssimo do processo inglês, e depois também do norte-americano, até a fusão com o processo *at Law*, na qual, porém se conservaram inúmeros aspectos do processo in *equity*. Ademais, a utilização de provas escritas não é menos frequente no *Common Law* do que no *Civil Law*, sem embargo de profundas diferenças relativas a outros aspectos do direito probatório. Por outro lado, pode-se observar que em vários ordenamentos de *Civil Law* há importantíssimos elementos de oralidade, identificáveis, por exemplo, nas várias formas de debate oral, preliminar ou final, da causa, na colheita oral de provas na audiência, e na prolação oral da decisão, prevista em diversos casos²³⁵.

Contudo, existem barreiras ao estudo da AED no Brasil. Primeiro, por uma avaliação simplista e parcial do que é AED; limitando-a aos primeiros estudos de Posner que entendia que a "maximização da riqueza" poderia ser a fundação ética do Direito, visão, esta, já há muito abandonada pelo autor, mas que continua sendo

²³⁵ TARUFFO, Michele. Observações sobre os modelos processuais de *civil law* e do *common law*. **Revista de Processo**, v. 110, 2003. p. 146.

debatida e enfrentada como se fosse atual²³⁶. De outro lado e como segundo motivo, porque posições mais radicais quanto à adoção da Teoria Econômica avaliam que a Ciência Econômica “destrói” o Direito. Derzi, no artigo em que avalia a teoria de Posner sobre a maximização da riqueza em confronto com a ideia de Estado de Luhmann, diz que:

A Análise Econômica do Direito enfrenta, portanto, uma séria dificuldade para se legitimar, na medida em que ela pressupõe, implicitamente, uma justificação moral da tese de que a maximização da riqueza da sociedade, independentemente de como essa riqueza está concentrada ou distribuída, é um valor político com prioridade sobre os demais. [...] A grande questão da chamada teoria “econômica” do direito é que ela nega o direito, ela o destrói, porque ela o reduz ao fato econômico. Com isso, ela arbitrariamente rejeita o Estado de Direito.²³⁷

Além disso, pesquisas que propõem estudos empíricos enfrentam certa aversão dos juristas, em grande parte pela quase inexistência de ensino metodológico adequado para utilização de técnicas de pesquisa diferentes das usuais, como pela existência de “certos pré-conceitos que atrapalham sua efetiva compreensão”²³⁸.

Entretanto, como destaca Salama, nas proposições econômicas a preocupação não está centrada na elegância ou lógica interna de uma norma, mas no impacto que esta norma tem no bem-estar das pessoas²³⁹.

²³⁶ STELTZER, Joana; GONÇALVES, Everton das Neves. Crítica e Possibilidades da Análise Econômica do Direito. **IV Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração**. Florianópolis, 2014, p. 6.

²³⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Análise Econômica de Posner e a ideia de Estado de Direito em Luhmann: Breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. 2013. p. 334.

²³⁸ SILVA NETO, Orlando Celso da. **É possível a Análise Econômica do Direito do consumidor?** Academia.edu Disponível em: https://www.academia.edu/14627747/%C3%89_POSS%C3%8DVEL_A_AN%C3%81LISE_ECON%C3%94MICA_DO_DIREITO_DO_CONSUMIDOR. Acesso em 20 de dezembro de 2016.

²³⁹ SALAMA, Bruno Meyerhof. Apresentação. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia – Temas Escolhidos**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 49.

Ao que se apresenta, entende-se que é necessária a adoção de inovadoras metodologias para o desenvolvimento de alternativas para problemas que ultrapassam as barreiras jurídicas, como é o caso da transação em matéria tributária.

4.1.1 O contexto do surgimento da Análise Econômica do Direito

O Direito é, em certa medida, a Ciência que busca disciplinar o comportamento humano; já, a Ciência Econômica, por sua vez, estuda a forma como os seres humanos tomam decisões para a produção, repartição, circulação e consumo de bens em um mundo de recursos escassos. A AED surge, assim, como tentativa de “compreensão do universo jurídico a partir de pressupostos econômicos”²⁴⁰.

Grechenig e Gelter analisam as origens do Direito e Economia demonstrando porque a Disciplina se desenvolveu nos EUA e não teve o mesmo êxito nos países de língua alemã, que adotam o sistema jurídico romano-germânico ou *Civil Law*. A primeira diferença percebida é que a política não fazia parte do escopo da doutrina jurídica nos países de língua alemã; já, no pensamento jurídico dos EUA, o realismo jurídico teria criado um “vácuo” na academia e na jurisprudência que seria preenchido, exatamente, pela política. Os autores apontam ainda que:

[..] a oposição entre juízes conservadores, que utilizavam raciocínios formalistas para derrubar legislações com cunho social e progressista, e professores de Direito, que eram defensores destas legislações, criou um forte apelo pelo realismo jurídico, na medida em que este fornecia a tais professores os meios para atacarem os tribunais²⁴¹.

O realismo está baseado numa visão utilitarista do Direito; nas palavras de Bentham “A natureza colocou a humanidade sob a governança de dois mestres soberanos, dor e prazer; a felicidade dos indivíduos, pelos quais a comunidade é composta, é o fim e o único fim

²⁴⁰ GONÇALVES, Everton das Neves; STELTZER, Joana. O direito sob o olhar socioeconômico: estratégias para uma ação conjunta. **Revista Brasileira de Direito/ Faculdade Meridional**, v. 1, n. 1, p. 183-195, Passo Fundo: Méritos, 2005. p. 185.

²⁴¹ GRECHENIG, Kristoffel; GELTER, Martin. A divergência transatlântica no pensamento jurídico: o direito e economia norte-americano vs o doutrinalismo alemão. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia – Temas Escolhidos**. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 340.

que o legislador deve ter em sua visão”²⁴². Esta visão de mundo contribuiu para a ampla discussão dos juristas sobre quais são as implicações políticas da decisão judicial; verificava-se que o juiz dizia o Direito, e era preciso estudar qual era o processo que levava o juiz a tomar suas decisões – para controlá-lo.

A AED podia ser usada para a prognose das consequências das normas jurídicas, e se tornava, portanto, importante instrumento para análise e controle das decisões judiciais; substituía-se o formalismo jurídico pela abordagem econômica, mais empírica. A partir disso desenvolveram-se princípios e padrões de decisão baseados em critérios econômicos, mais próximos das ideias utilitaristas que habitavam o imaginário da sociedade norte-americana²⁴³. O movimento de Direito e Economia encontrou então terreno fértil para se desenvolver.

4.1.2 Bases da Análise Econômica do Direito

A Ciência Econômica, assim como a Ciência Jurídica, não é uniforme. Existem diferentes escolas²⁴⁴, e diferentes abordagens para os

²⁴² BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984. p. 28.

²⁴³ “[...] No fundo, todas as advertências morais de Franklin são de cunho utilitário: a honestidade é útil porque traz crédito, e o mesmo se diga da pontualidade, da presteza, da frugalidade também, e é por isso que são virtudes: donde se conclui, por exemplo, entre outras coisas, que se a aparência de honestidade faz o mesmo serviço, é o quanto basta, e um excesso desnecessário de virtude haveria de parecer, aos olhos de Franklin, um desperdício improdutivo condenável. E de fato: quem lê em sua autobiografia o relato de sua “conversão” a essas virtudes²⁹ ou então suas considerações sobre a utilidade de manter estritamente as aparências de modéstia, de discrição proposital quanto aos méritos pessoais quando se trata de obter reconhecimento de todos,³⁰ necessariamente há de concluir que essas, como todas as virtudes aliás, só são virtudes para Franklin na medida em que forem, in concreto, úteis ao indivíduo, e basta o expediente da simples aparência, desde que preste o mesmo serviço: uma coerência efetivamente inescapável para o utilitarismo estrito.” WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. 9. ed. São Paulo: Pioneira, 1994. p. 33.

²⁴⁴ Apenas a título de exemplo, a Escola da Escolha Pública (*public choice*), representada por Buchanan, a Escola Austríaca, representada por Mises e Hayek, a teoria neo-institucionalista, além do uso da teoria dos jogos, que tem sua origem na matemática. Neste sentido: CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 23-64.

mesmos problemas. Dentro daquilo que se convencionou chamar Análise Econômica do Direito, entretanto, alguns elementos foram destacados, em especial da Microeconomia, para formar esta nova disciplina.

A ideia de escassez é um dos pontos de partida para o estudo da Economia e, conseqüentemente, da AED. Conceitualmente a escassez existe por que as necessidades humanas são, aprioristicamente, ilimitadas, enquanto os recursos são limitados. Isso gera a necessidade de escolha para a alocação de recursos. Essa escolha é chamada de *tradeoff* ou custo de oportunidade; sempre que se escolhe uma coisa, deve-se ceder em outro aspecto. Araujo e Shikida explicam, por meio de exemplos, o que são *tradeoffs*:

Todos nós enfrentamos dilemas (também chamados de *tradeoffs*) semelhantes: o que fazer hoje? Trabalhar ou descansar? Vamos à festa de família ou ao futebol? Cada escolha tem um custo. Se trabalho uma hora a mais hoje, deixo de descansar uma hora. Se escolho, como faço? A resposta, na Teoria Econômica, é que você o faz de maneira a obter o maior ganho possível, dentro de suas limitações e restrições que lhe são impostas pelo meio²⁴⁵.

O dilema da escolha também é enfrentado no Direito: a proteção de qualquer direito tem um custo. Neste sentido, Nabais esclarece que não há suporte aceitável, na realidade fática, à ideia de que a realização dos chamados direitos negativos como o direito de propriedade ou a liberdade contratual, teriam apenas custos privados. A separação entre estes direitos negativos e os direitos positivos, de prestação do Estado, é ilusória: sua realização e proteção irão obrigatoriamente exigir recursos financeiros públicos, a não ser que se aceite que estas liberdades não passem de “promessas piedosas”²⁴⁶.

O *tradeoff* se dará, também, no momento da escolha de quais direitos devem prevalecer. Enquanto no Direito podem-se usar técnicas

²⁴⁵ ARAUJO Jr., Ari Francisco de; SHIKIDA, Claudio Djissey. Microeconomia. **Direito e Economia no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 34.

²⁴⁶ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, v. 3, n. 2, p. 9-30, 2002.

ponderacionistas²⁴⁷ para a solução de casos difíceis, na AED os critérios serão outros, como a maximização da riqueza, a eficiência ou a maior utilidade.

A teoria da maximização da riqueza foi difundida por Richard Posner nos Estados Unidos com a publicação da obra *Economic Analysis of law*²⁴⁸ no ano de 1973. O autor, que era juiz, via a riqueza da sociedade como a totalidade da satisfação das preferências financeiramente sustentadas. Segundo Posner, a maior parte dos valores convencionais como cumprir promessas, dizer a verdade *etc*, podem ser extraídos do princípio da maximização da riqueza; a observância desses valores facilita as transações comerciais, promove o comércio e tem como consequência o aumento da riqueza da sociedade – se os contratos são observados e se os acordos são cumpridos, os custos sociais são menores, na medida em que os contratantes não precisam se preocupar em elaborar contratos mais complexos e não terão despesas judiciais para o cumprimento forçado das obrigações²⁴⁹.

Diferentemente do ideal original do utilitarismo de Bentham²⁵⁰ em que o valor a ser buscado era a felicidade, para Posner era a maximização da riqueza da sociedade²⁵¹. Essa ideia ganhou força, principalmente, pelos valores norte-americanos. Pelo critério da felicidade da maioria justificar-se-ia regime distributivo, contrário aos interesses culturais e econômicos do País; o utilitarismo estaria ainda ligado ao hedonismo (felicidade, prazer), enquanto o eficientismo, a maximização da riqueza, está ligado à valorização do trabalho, consoante à ética protestante²⁵².

Estabelecido que as escolhas têm um custo, estas devem ser feitas de forma racional, a fim de maximizar sua utilidade. A isso, dá-se o nome de maximização racional, ou teoria da escolha racional. Pressupõe-se que a tomada de decisão, seja do juiz que analisa situação

²⁴⁷ FERRAJOLI, Luigi. **A democracia através dos Direitos**. O Constitucionalismo garantista como modelo e como projeto político. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 134.

²⁴⁸ POSNER, Richard. **Economic Analysis of Law**. 4. ed. Boston: Little, Brown and Company. 722 p.

²⁴⁹ Idem. **A economia da justiça**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 74.

²⁵⁰ BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. 3 ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984. p. 28.

²⁵¹ POSNER, Richard. **A economia da justiça**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. p. 82.

²⁵² WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo**. 9. ed. São Paulo: Pioneira, 1994. p. 35.

colocada em juízo, ou do cidadão para quem a norma é direcionada será, em regra, racional. Também – e principalmente – deve estar presente esta racionalidade no momento da elaboração da legislação.

Sendo racionais, é natural que os seres humanos pretendam obter os melhores resultados possíveis, dentro de um número limitado de escolhas. A maximização racional pressupõe que as escolhas serão tomadas de acordo com o grau de satisfação ou utilidade proporcionado pela alternativa escolhida. Cada agente econômico irá maximizar aqueles bens eleitos que lhe são mais importantes: consumidores maximizam a utilidade do bem (satisfação em possuir determinado bem), as empresas irão maximizar o lucro, políticos no seu agir maximizarão os possíveis votos, e assim por diante²⁵³.

O conceito de maximização racional serve como instrumento para formular hipóteses a fim de deduzir as possíveis condutas humanas. Como a racionalidade e busca da satisfação de interesses egoísticos não é observada em todos os seres humanos, não se trata de critério infalível, assim como não se pressupõe a exclusiva existência em todos os indivíduos de um *homo oeconomicus*²⁵⁴.

Todavia, o fato de que alguns indivíduos não se comportam de forma racional nas suas escolhas não desqualifica a cientificidade do método; quando um grande número de indivíduos toma decisões (aparentemente) não racionais, por exemplo, seguindo o comportamento de outros indivíduos, diz-se que este é um comportamento de manada²⁵⁵.

Há, ainda, uma terceira opção, que é a escolha por manter-se ignorante. A isto se dá o nome de ignorância racional; a teoria da ignorância racional foi formulada por Anthony Downs para explicar o comportamento das pessoas ao decidirem em quem iriam votar. Segundo o economista, as pessoas gastam muito pouco tempo escolhendo o candidato em que irão votar por que tem a consciência de

²⁵³ COOTER, Robert. ULLEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 37.

²⁵⁴ SALAMA, Bruno Meyerhof. Apresentação. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 24.

²⁵⁵ Scharfstein e Stein explicam que “Nós entendemos que, sob certas circunstâncias, administradores simplesmente copiam as decisões de outros administradores, ignorando substantivas informações particulares. Apesar deste comportamento ser ineficiente sob um ponto de vista social, ele pode ser racional pela perspectiva dos administradores que estão preocupados com as suas reputações no mercado de trabalho”. SCHARFSTEIN, David. S.; STEIN, Jeremy C. Herd Behavior and Investment. **The American Economic Review**, v. 80, n. 3, p. 465-479, 1990.

que seu voto pouco influenciará no resultado final. Portanto, é mais racional não alocar recursos buscando informações sobre um determinado candidato ou quais as consequências de sua escolha²⁵⁶.

Ao método utilizado para colocar em prática a presunção de racionalidade e de sua maximização deu-se o nome de individualismo metodológico. Trata-se de método que analisa as escolhas individuais de cada agente econômico ou de pequenos grupos, a fim de extrapolar os resultados para a totalidade das pessoas, fazendo prognoses²⁵⁷.

Partindo-se da premissa da racionalidade econômica, caso a tributação não fosse compulsória, a tendência natural do indivíduo seria de não pagar os tributos. Presume-se que os freios morais que impediriam a maioria das pessoas de cometer homicídios mesmo que sem punição, por exemplo, são muito mais fracos quando se fala de pagamento de tributos²⁵⁸. O tributo precisa então ser compulsório para que se evite uma das anomalias dos bens públicos, que são os oportunistas, ou *free riders* (caroneiros). *Free riders* são aqueles que “não pagam pelo passeio”, ou seja, usufruem de um bem sem ter pago por ele²⁵⁹. Como os bens públicos – em termos econômicos – são bens não-rivais e não-exclusivos, ou seja, as pessoas não precisam disputar o uso do bem e também não podem usá-lo de forma exclusiva, o custo de manutenção destes é dividido por todos, mas só “paga” por eles quem efetivamente paga seus impostos. Ao se pensar em um sistema transacional, é preciso levar em consideração a possibilidade dos “caroneiros”. A transação não pode ser tão facilmente acessível que crie

²⁵⁶ DOWNS, Anthony. An economic theory of political action in a democracy. **The Journal of Political Economy**, v. 65, n. 2, p. 135-150, 1957.

²⁵⁷ “A primeira referência a individualismo metodológico (*methodische Individualismus*) é feita por Joseph Schumpeter em 1908, em seu trabalho *Das Wesen und der Hauptinhalt der theoretischen Nationalökonomie*, mas o termo é utilizado em referência às ideias de seu influente professor, Max Weber, a quem se atribui a sua proposição para as ciências sociais enquanto método”. GICO Jr., Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n 1, p. 7-33, Jan-Jun, 2010.

²⁵⁸ CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014. v. 1. p. 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁵⁹ CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 250.

incentivos à inadimplência. É preciso que o contribuinte não sinta que a transação é a melhor alternativa, mas sim, a última. Para isso, é preciso que o custo final para ele seja tão alto que desestimule outros a optarem por essa forma.

Há, todavia, tributos que conseguem evitar os “caroneiros”. As taxas e as contribuições de melhoria são exemplos. Nestes casos ocorre a internalização das externalidades positivas, pelo beneficiário da melhoria. Quando se paga uma taxa para a execução de um serviço, por exemplo, a contraprestação é imediata e exclusiva. No caso das contribuições de melhoria a contraprestação é menos evidente e de cálculo mais difícil, mas existe.

Percebe-se que os tributos têm, assim, função de alocação de recursos e incentivo ou desincentivo de condutas, em termos econômicos, ou função extrafiscal²⁶⁰, em termo jurídicos. A progressividade do Imposto de Renda, por exemplo, prevista no art. 153, §2, da CRFB/1988, tem como objetivo realizar outro princípio constitucional, o da igualdade. Todavia, há um preço a se pagar pela realização deste princípio:

O preço pago pela progressividade, que se revela pela complicação que ela traz à estrutura do imposto: toda vez que se inserem complexidades, abrem-se espaços para contribuintes engenhosos encontrarem meios de fugir da tributação, implicando, daí, desigualdade entre contribuintes; ao mesmo tempo a complexidade torna obscuras as implicações de qualquer nova norma tributária sobre os contribuintes individuais. [acarreta ainda...] redução de produtividade da sociedade, impactando no processo de criação de capital: alíquotas progressivas desestimulam a decisão de

²⁶⁰ “A classificação merece crítica porque todos os tributos têm efeito arrecadatório e regulatório, em maior ou menor grau. Por isso mesmo, normas tributárias indutoras podem ser veiculadas em qualquer tributo. Entretanto, não há como deixar de ver que o constituinte encontrou em alguns tributos federais veículos propícios para a introdução de normas indutoras, dispensando-os da rigidez do princípio da anterioridade e flexibilizando a legalidade, de tal modo que o governo federal pode, nos limites da lei, a qualquer momento modificar sua alíquota, com efeito imediato”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 148.

poupar, já que reduz a taxa marginal de retorno após os tributos²⁶¹.

Questiona-se, portanto, quais são, potencialmente, os incentivos que são dados ao contribuinte para que este transacione em matéria tributária. Existe a possibilidade que uma Lei permitindo a transação sinalize aos contribuintes que estes podem não cumprir suas obrigações no momento correto e tentar “barganhar” futuramente com a Fazenda Pública para redução de obrigações ou flexibilização das formas de pagamento. Por outro lado, a existência de um sistema transacional pode levar aqueles contribuintes que não teriam a possibilidade de cumprir suas obrigações tributárias a tentarem uma transação e um “novo começo”, como apontado pela *IRS*, nos EUA.

Em relação à Fazenda Pública, os incentivos à transação podem ser elencados como potencial redução do custo administrativo em processos infrutíferos e a recuperação de receitas tidas como irrecuperáveis.

Para ambos os lados é possível dizer que o sistema transacional tem como incentivo a redução da complexidade e, conseqüentemente, dos custos. Poder-se-ia, assim, chegar a situação de equilíbrio. Segundo Cooter e Ullen, um equilíbrio é um padrão de interação entre agentes racionais que persiste até que seja perturbado por forças externas. Com isso não se está dizendo que os agentes econômicos buscam o equilíbrio como resultado das interações; estes buscarão sempre ampliar seus resultados, até um ponto em que isto não será mais possível – neste ponto há o repouso²⁶². Também pode-se dizer que a estabilização do conflito gera segurança jurídica.

Por fim, o conceito de eficiência é primordial para a compreensão dos objetivos da AED. Há diferentes conceituações na Ciência Econômica do que é eficiência. Cooter e Ullen definem eficiência ou processo eficiente quando não é possível aumentar a produção usando uma combinação de insumos de custo menor ou não é

²⁶¹ BLUM, Walter Jr.; KALVEN, Harry. The uneasy case for progressive taxation. *The University of Chicago Law Review*. v. 19, 1952, p. 417. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 357.

²⁶² COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. *Direito e Economia*. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 37.

possível gerar mais produção usando a mesma combinação de insumos²⁶³.

Por exemplo, se uma fábrica não puder aumentar sua produção sem aumentar seus investimentos – contratação de funcionários, compra de maquinário *etc* – esta fábrica será eficiente, ou seja, terá atingido o ponto máximo de produção para sua estrutura. Salama diz que é possível expor situações menos óbvios para explicar o conceito:

Suponha que cada acidente aéreo cause, no total, custos de \$ 100 milhões (refiro-me aqui à soma de todos os custos sociais relevantes, que englobam tanto as perdas da companhia aérea quanto das vítimas dos acidentes). A seguir, suponha que uma empresa possa investir \$ 2 milhões para evitar custos de \$ 1 milhão (1% x \$ 100 milhões = 1 milhão). O investimento nesta tecnologia diminui as chances de acidentes, mas torna a sociedade mais pobre.²⁶⁴

Ao falar de eficiência, obrigatoriamente deve-se falar da eficiência paretiana. A eficiência de Pareto tem esse nome em razão de seu criador, Vilfredo Pareto, economista italiano. Segundo o conceito de Pareto, dada uma situação de recursos disponíveis, qualquer alteração que possa melhorar a situação de pelo menos um indivíduo sem piorar a situação de nenhum outro, é uma melhora de Pareto; já a situação em que não é mais possível realocar recursos sem prejudicar um indivíduo é um “ótimo de Pareto”²⁶⁵.

Porém, o conceito de eficiência de Pareto demonstra-se inviável, visto que qualquer alteração que não seja unânime não poderá ocorrer. A realocação de recursos ficaria dependente da aprovação dos que os detém, o que, conforme demonstra o critério de maximização racional, é pouco provável que aconteça. Para exemplificar, se uma lei concedesse benefícios a uma classe em detrimento da outra, esta seria considerada ineficiente, por mais “socialmente benéfica” que fosse. Assim, o conceito de Pareto para eficiência precisa de uma

²⁶³ COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. p. 38.

²⁶⁴ SALAMA, Bruno Meyerhof. Apresentação. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 29.

²⁶⁵ *Ibidem*. p. 31.

complementação a fim de se tornar praticável. Para isso, surgiu, em 1939, o critério de compensação de Kaldor-Hicks²⁶⁶.

Segundo o critério de Kaldor-Hicks, quando uma mudança qualquer na alocação de recursos ocorrer, é necessário que exista a possibilidade do grupo de indivíduos “beneficiados” compensar, de alguma forma, os indivíduos prejudicados. Quando se cria uma facilitação para uma determinada classe de contribuintes, como o Simples Nacional (LC nº 123/2006), por exemplo, objetiva-se aumentar a arrecadação com o aumento da base de contribuintes; com isso, diminuir-se-ia a necessidade de aumento das alíquotas, o que seria benéfico para todos os outros contribuintes que não foram diretamente beneficiados pela medida. Para que o critério de Kaldor-Hicks seja observado neste caso, é suficiente a possibilidade de compensação pela possível diminuição da tributação sobre os demais.

Para Caliendo, a eficiência econômica tem o sentido de maximização de bens que são eleitos pela sociedade como mais valiosos:

A eficiência econômica irá possuir o sentido de maximização de determinados bens sociais eleitos como sendo de significativa importância. Como podemos notar não se trata de um conceito neutro ou ausente de compreensões ou pré-compreensões, visto que a determinação de determinado objetivo a ser maximizado expõe uma visão de mundo. Será fundamental a definição de “unidade de medida” (*measuring rod*, sendo que rod em inglês significa bastão ou vara) do critério de eficiência. Estes dois critérios tentam responder ao questionamento: se as pessoas maximizam o que elas maximizam mesmo? Os bens a serem escolhidos são: i)

²⁶⁶ “O modelo de Kaldor-Hicks para determinação de eficiência de um sistema (efficiency) foi originalmente proposto por Nicholas Kaldor (1908-1986) e John Hicks (1904-1989). Sob este ponto de vista entende-se que o modelo de Pareto torna impossível a realização de qualquer grande alteração social ou econômica sem trazer algum prejuízo para alguém. Neste modelo não há necessariamente a exigência de compensação (*compensation*), mas tão-somente a possibilidade de pagamento” CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 74.

utilidade, ii) dinheiro, iii) riqueza humana e iv) felicidade.²⁶⁷

Todavia, dos bens escolhidos pela sociedade para serem maximizados, não há consenso sobre a possibilidade de alcançar todos pelo Direito. Talvez não seja possível viabilizar algumas destas “utilidades” como a busca pela felicidade; mas é possível maximizar a riqueza da sociedade.

Gonçalves, por seu turno, elabora conceito de eficiência que leva em consideração o reflexo social e o custo externo imposto à sociedade, denominando-o de Princípio da Eficiência Econômico Social (PEES):

Trata-se da elaboração e aplicação da norma de forma economicamente eficiente, maximizando-se resultados esperados quando da adjudicação de direitos ou da determinação de obrigações, conforme caráter recíproco das ações e interesses, porém, considerando o reflexo social e o custo externo imposto à sociedade presente; ou mesmo, futura, de forma a serem compensados, na totalidade, os prejuízos impostos pelo ganho presente das partes envolvidas. Ainda, tem-se que o PEES considera, no cálculo econométrico, as variáveis de cunho social e temporal que, corretamente valoradas, devem ser internalizadas de forma que a relação de custo e benefício demonstre a realidade das utilidades auferidas quando se sacrificando determinados bens e serviços de outrem; considerado o maior número ou a totalidade dos agentes envolvidos²⁶⁸.

Assim, ao contrário do que a análise superficial da AED poderia levar a crer, a busca por eficiência e maximização de utilidade não inviabiliza a busca por justiça, felicidade ou um Direito ocupado das questões humanas. A AED é nada mais que indispensável ferramental hermenêutico-institucional para estudar de forma analítica as consequências das decisões, sejam elas judiciais ou legislativas.

²⁶⁷ CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 218.

²⁶⁸ GONÇALVES, Everton das Neves; STELTZER, Joana. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. **Sequência**, n. 68, jun. 2014. p. 273.

Do que já foi exposto, é possível vislumbrar as diferentes possibilidades que a Ciência Econômica oferece à Ciência Jurídica. Nos campos do Direito Financeiro e Tributário, essa associação parece fazer mais sentido ainda.

4.1.3 O Tributo para a economia

Como se pôde observar no decorrer do trabalho, o tributo é fenômeno jurídico, pois existe a partir do momento em que há norma dispendo sobre ele; e é também fenômeno econômico, pois impacta nas escolhas dos agentes racionais na alocação de seus recursos. Em um primeiro momento, foram destacados aspectos gerais da Ciência Econômica que são aplicáveis ao Direito; passar-se-á, agora, a analisar aspectos da Ciência Econômica aplicáveis especificamente à tributação.

4.1.3.1 *Um modelo de sistema tributário “ideal”*

Um dos primeiros teóricos a analisar de forma sistemática e científica a relação do Estado com o cidadão foi Adam Smith em seu clássico “Uma investigação sobre a Natureza e Causa da Riqueza das Nações” de 1776. Nesta obra previra quatro princípios básicos para orientar um sistema tributário ideal ou ótimo: respeito à capacidade contributiva, ou seja, os indivíduos deveriam contribuir para a receita do Estado de acordo com a sua capacidade de pagamento; objetividade, que implica em clareza sobre os tributos incidentes sobre uma determinada operação e sua forma de recolhimento; simplicidade, pois a arrecadação deve ser feita de maneira que facilite a vida do contribuinte e; otimização, que significa dizer que a arrecadação do tributo deve implicar o menor custo possível para o contribuinte e para o Estado²⁶⁹.

²⁶⁹ “Antes de entrar no exame de impostos específicos, é necessário antepor as quatro máximas seguintes, com respeito a impostos em geral. I. Os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, em proporção a suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado. [...] É na observância ou não-observância desse princípio que consiste o que se denomina de equidade ou falta de equidade da tributação. [...] II. O imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer outra pessoa. Se assim não for, toda pessoa sujeita ao imposto está mais ou menos exposta ao arbítrio do coletor, o qual pode aumentar o imposto para qualquer contribuinte que lhe é

Apesar do conjunto de ideias de Adam Smith ter sido pensado no Século XVIII, suas ideias influenciaram diversas escolas que vieram depois, e continuam fazendo sentido contemporaneamente. Não por acaso, quando Cristiano Carvalho propõe um modelo de tributação ideal, apresenta conjunto muito semelhante de características: ter uma base grande de contribuintes, ter regras simples e objetivas, incidir sobre produtos de demanda inelástica, ser isonômico e ter baixo custo administrativo²⁷⁰.

A base grande de contribuintes está relacionada à potencialidade de diminuir o custo individual sobre os contribuintes. Se existe base grande, o valor que será cobrado de cada indivíduo tende a ser menor para alcançar o mesmo resultado arrecadatário. Com o custo individual menor, a tendência é que os incentivos²⁷¹ para evasão ou elisão fiscal²⁷² sejam menores.

odioso ou então extorquir, mediante a ameaça de aumento do imposto, algum presente ou gorjeta para si mesmo. A indefinição da taxação estimula a insolência e favorece a corrupção de uma categoria de pessoas que são por natureza populares mesmo quando não são insolentes nem corruptas. [...] III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte. [...] IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado”. SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Investigação sobre sua natureza e suas causas. V. II. São Paulo: Nova Cultural Ltda, 1996. p. 283.

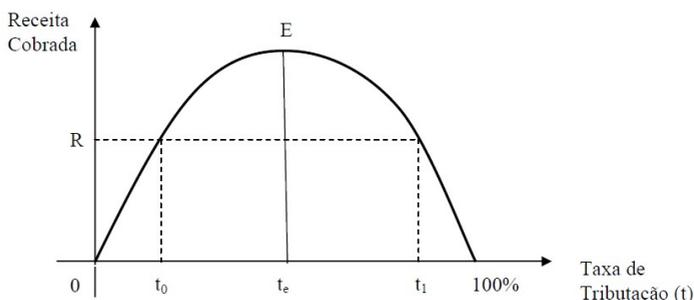
²⁷⁰ CARVALHO, Cristiano. *A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário*. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014. v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁷¹ “Ao invés de ter preocupação em relação ao fenômeno ocorrido, conforme ocorre no atual modelo jurídico-legal, o Direito, segundo a LaE, volta-se para o futuro de forma a influir a ação dos indivíduos através de conjunto de incentivos e obstáculos”. GONÇALVES, Everton das Neves. *Concretude do Direito Constitucional Econômico: A Law and Economics na realização da ordem constitucional econômica brasileira de 1988*. **Revista Direito e Justiça – Reflexões sociojurídicas**. Santo Ângelo: Ediuri, 2007. p. 130.

²⁷² “[...] de uma forma mais amena que a anterior, admite-se a legitimidade da elisão fiscal (induzida ou por lacuna), desde que esta se processe sem a utilização de forma anormal, atípica ou inadequada. Para esta doutrina, constatado o abuso ou distorção no manejo das formas, sairíamos do campo da elisão fiscal e avançaríamos para o da evasão fiscal ilícita.” BATISTA

De forma contrária, quando a carga tributária é maior, os incentivos para o não cumprimento das obrigações tributárias é maior. Esse efeito foi descrito por Arthur Laffer em modelo que ficou conhecido como “curva de Laffer”, em razão de artigo publicado pelo juiz Wanniski, no final da década de 1970, no *Wall Street Journal*²⁷³. Segue abaixo figura da “curva de Laffer”:

Figura 5: Curva de Laffer



Fonte: CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014, v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

Se atribuíssemos a “ t_0 ” o valor 20, ou seja, 20 % de alíquota, “ t_e ” o valor de 40 % e a “ t_1 ” o valor 80, poderíamos chegar às seguintes conclusões: com alíquota de 0 %, a arrecadação é igual a 0 %; com alíquota de 100 %, a arrecadação também será de 0 %; a arrecadação em “ t_0 ” e “ t_1 ” será igual, mesmo com as alíquotas de 20 % e 80 %; e a arrecadação em nível máximo se dará em “ t_e ”, ou seja, teremos tributo com alíquota ótima neste ponto, quando o percentual for de 40 %.

De acordo com a hipótese de Laffer, há um *tradeoff* entre a taxa de tributos e as receitas efetivamente coletadas pelo Governo. Num

JUNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. p. 30.

²⁷³ THE LAFFER CENTER. **The Laffer Curve**. Disponível em: <http://www.laffercenter.com/the-laffer-center-2/the-laffer-curve/>. Acesso em 10 de janeiro de 2017.

primeiro momento, de “t0” a “te”, a curva é ascendente – a alíquota aumenta, e a arrecadação aumenta junto. Em “te” há a situação de equilíbrio ou de otimalidade, em que a receita será maior. De “te” até 100 % a curva é descendente – a alíquota aumenta e a arrecadação diminui, até chegar a 0 %. Isso ocorre porque quando o governo cobra 100 % de impostos, por exemplo, ninguém estará disposto a trabalhar ou realizar a atividade que fará incidir o tributo; quando a alíquota for muito alta (t1), poucas pessoas estarão dispostas a realizar a atividade, e aquelas que estão dispostas, são muito mais propensas a evadir impostos; logo, a base de contribuintes irá diminuir²⁷⁴.

O modelo criado por Laffer não está isento de críticas. Kazman testa o modelo exclusivamente nas faixas mais altas do imposto de renda nos EUA (faixas acima de 29 %), e chega à conclusão de que o aumento de 1 % na alíquota leva ao aumento de 1 % na arrecadação do imposto; afirma que no caso do imposto progressivo o aumento da alíquota gera o aumento da arrecadação. É cauteloso, entretanto, com os limites de sua pesquisa, e diz ao final que “se o imposto tivesse a alíquota fixa ou que se o modelo fosse testado em um país com alíquotas mais elevadas, talvez a teoria tivesse sido provada verdadeira”²⁷⁵.

Por outro lado, Romer e Romer analisando os efeitos macroeconômicos da carga tributária nos Estados Unidos após a Segunda Guerra Mundial (até 2007), chegam à conclusão de que o aumento de 1 % nos tributos no PIB reduz o PIB real em quase três por cento nos próximos 03 anos. Se este dado estiver correto, a curva de Laffer “dobraria”, ou seja, chegaria a seu ápice, quando a alíquota fosse de aproximadamente 33 %²⁷⁶. Groseclose dá exemplo que ajuda a

²⁷⁴ THE LAFFER CENTER. **The Laffer Curve**. Disponível em: <http://www.laffercenter.com/the-laffer-center-2/the-laffer-curve/>. Acesso em 10 de janeiro de 2017.

²⁷⁵ Tradução do autor: “It is possible, however, that the Laffer curve might be better suited to show the revenue effects of behavioral responses to tax rate changes under a different tax code. If there was a flat tax imposed in the U.S. instead of a progressive tax, there might be a revenue maximizing tax rate supporting the Laffer curve theory”. KAZMAN, Samuel B. Exploring the Laffer Curve: Behavioral Responses to Taxation. 2014. **UVM Honors College Senior Theses**. Paper 8. Disponível em: [:http://scholarworks.uvm.edu/hcoltheses](http://scholarworks.uvm.edu/hcoltheses). Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁷⁶ ROMER, Christina D.; ROMER, David H. The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks. **American Economic Review**, v. 100, n. 3, p. 763-801, 2010. Disponível em:

ilustrar: suponha-se um PIB de um país em US \$ 100 bilhões, e a alíquota de impostos é de 33 % - ou seja, US \$ 33 bilhões. Agora suponha que ela seja aumentada para 34 %. Se o resultado de Romer e Romer estiver correto, isso levará a uma diminuição do PIB em 3 %, ou seja, US \$ 97 bilhões no ano seguinte. Aplicando a alíquota de 34 % sobre US \$ 97 bilhões, a arrecadação será de US \$ 32,98 bilhões, menor do que quando a alíquota era de 33 %²⁷⁷.

Outro aspecto importante para um sistema tributário eficiente é ter regras simples e objetivas, com diminuição dos custos de transação. Segundo Coase, custos de transação são todos os custos indiretos que incidem em uma relação negocial, como o custo de elaboração e execução de um contrato, custos de administração da empresa, enfim, custos que são uma parte considerável dos recursos de uma sociedade que são utilizados para possibilitar as trocas e negociações²⁷⁸.

Com a criação do Simples Nacional (LC nº 123/2006), por exemplo, buscava-se aumentar a formalização de negócios pela diminuição dos custos de conformidade²⁷⁹, que são os custos para cumprimento das obrigações tributárias. Como discutido anteriormente, no item 2.3, no Brasil um empresário gasta em média 2600 horas por ano simplesmente para cumprir suas obrigações tributárias.

<http://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/aer.100.3.763>. Acesso em 20 de junho de 2016.

²⁷⁷ GROSELOSE, Tim. 2012. The Laffer Curve and New Evidence that Taxes Stifle Economic Output. **Ricochet**, 2012. Disponível em: <https://ricochet.com/archives/the-laffer-curve-and-new-evidence-that-taxes-stifle-economic-output/> Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁷⁸ COASE, Ronald H. O problema do custo social. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 63.

²⁷⁹ “Os sacrifícios de recursos necessários somente para atender às disposições legais tributárias são denominados, na literatura internacional, *tax compliance costs* ou *compliance costs of taxation*. Os custos de conformidade à tributação, normalmente, incluem os custos do trabalho ou tempo consumido na conclusão de atividades tributárias, como cálculo de impostos, preenchimento de declarações, retenção de tributos, conservação de documentos, atendimento a fiscalizações, bem como os gastos em pesquisas e planejamento tributário, treinamentos, contratação de consultorias; incorridos para compreender e cumprir todas as formalidades que são exigidas pela legislação tributária” MAIA, Glavany Lima. et al. Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **Revista da Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 3, p.45-67, 2008. p. 56.

Quanto à incidência sobre produtos de demanda inelástica, Carvalho ressalta o fato de que tributos são distorcivos na economia: incentivam o comportamento de produtores e consumidores, desequilibrando oferta e demanda²⁸⁰. Se o tributo incidir sobre produtos e serviços com demanda inelástica, não ocorrerá o efeito substituição e não haverá ineficiência alocativa, ou seja, peso morto²⁸¹.

No que toca à isonomia, tributo isonômico não é aquele que tem o mesmo valor para todos ou que é fixo (*lump-sum tax*), mas aquele que respeite a capacidade contributiva dos contribuintes. Um tributo não isonômico, para além do aspecto jurídico (ou até moral), economicamente não é interessante, pois gerará distorções no mercado, desincentivo à poupança e possivelmente aumento da evasão fiscal.

Por fim, o tributo precisa ter baixo custo administrativo. A complexidade do sistema tributário afeta não apenas o contribuinte, mas também a Fazenda Pública, que busca sempre novos meios para evitar a evasão fiscal, o que acaba aumentando o “peso” da máquina administrativa.

Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), em estudo sobre o Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal, o Brasil gastou em 2010 R\$ 37,3 bilhões (equivalente a 1,2 % do PIB) em despesas com o Judiciário, para uma carga de 86,6 milhões de processos, sendo que 32 % correspondem a processos de execução fiscal²⁸².

Na Justiça Federal, o custo médio da execução fiscal no primeiro grau, em 2010, composto basicamente pelo fator mão de obra,

²⁸⁰ “Diz-se que um bem tem demanda elástica quando o consumidor é sensível a sua alteração de preço. Havendo substituto para aquele bem, o consumidor racional preferirá substituí-lo pelo mais barato”. CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 253.

²⁸¹ O peso morto é caracterizado pela diminuição de ambos os excedentes: o produtor vende menos, e o consumidor gasta mais. MAGGI, Rodolfo Henrique; FLORISSI, Stefano. **Fundamentos da tributação**: importância e características do imposto sobre a propriedade e um estudo de caso da equidade administrativa do IPTU no Município de Caxias do Sul. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Faculdade de Ciências Econômicas – Programa de pós-graduação em economia. 2002. Disponível em:

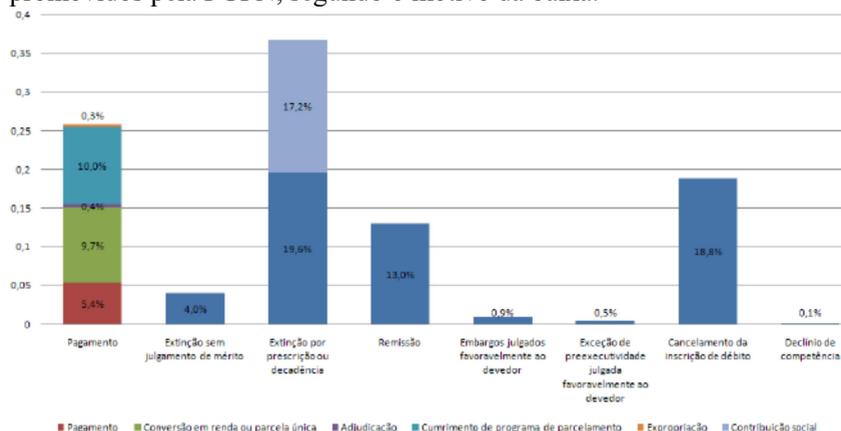
<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/1912/000361656.pdf?sequence=1>

²⁸² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. p. 43.

foi de R\$ 5.606,67, e o tempo médio total de tramitação do processo de execução fiscal foi de 9 anos, 9 meses e 16 dias. O grande gargalo inicial constituía-se na etapa de citação. Somente 3,6 % dos executados apresentavam-se voluntariamente em juízo; em 56,8 % dos casos ocorria pelo menos uma tentativa de citação inexitosa, e em 36 % dos casos não havia citação. Em 15,7 % dos casos existia penhora de algum bem, mas somente 2,8 % das ações de execução resultaram em algum leilão judicial; do total de processos, em 0,3 % dos casos o pregão gerou resultados que quitavam o débito integralmente²⁸³.

A taxa de sucesso nas execuções fiscais promovidas pela PGFN, todavia, não foi considerada baixa; em 25,8 % dos casos ocorreu o pagamento integral da dívida. Mas a maior parte da extinção de créditos ainda se dava pela prescrição ou decadência (36,8 % dos casos). Na figura abaixo ilustram-se os dados apresentados:

Figura 6 – Distribuição dos processos de execução fiscal promovidos pela PGFN, segundo o motivo da baixa.



Fonte: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Comunicado IPEA nº. 127** – Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). 2012. Disponível em <http://www.ipea.gov.br>. Acesso em 12 de março de 2016.

Uma das razões apontadas para a ineficiência percebida é a forma de organização administrativa do Judiciário, que se assemelha ao modelo fordista, com rígida divisão de tarefas excessivamente reguladas, repetitivas e autorreferentes; “Isso faz com que os servidores

²⁸³ Ibidem. p. 44.

privilegiem o cumprimento de tarefas e não a obtenção de resultados”²⁸⁴.

Com base nos resultados do estudo (custo médio da ação e taxa de sucesso), o IPEA chegou ao *breaking even point*, ou seja, “o ponto a partir do qual é economicamente justificável promover-se judicialmente o executivo fiscal”²⁸⁵, de R\$ 21.731,45. Em ações com valores inferiores a este, concluiu o IPEA, é improvável que a União consiga recuperar o custo de processamento judicial.

A partir desse dado, sugeriu-se a elevação do piso mínimo para o ajuizamento de ações de execução fiscal, que era de R\$ 10.000,00, para R\$ 20.000,00, o que foi acatado, com a publicação da Portaria n° 75 de 22 de março de 2012²⁸⁶.

Medidas alternativas para resolução de litígios devem ser pensadas para o quadro que se apresenta. O expressivo estoque de créditos tributários da União (R\$ R\$ 1.030.110.228.764,45 em 2012), somado ao baixo percentual de arrecadação (0,21 % em 2010, 0,30 % em 2011 e 0,43 % em 2012)²⁸⁷ demonstram a ineficiência das formas tradicionais de cobrança.

Retomando os elementos apontados por Carvalho para que se tenha um sistema tributário “ideal”: ter base grande de contribuintes, ter regras simples e objetivas, incidir sobre produtos de demanda inelástica, ser isonômico e ter baixo custo administrativo, verifica-se que a transação tributária pode ser importante ferramenta para alcançar alguns destes objetivos. A transação pode ser utilizada por todos os contribuintes e levar à recuperação de créditos, logo, terá base grande e poderá diminuir a pressão sobre os demais contribuintes, respeitando também o princípio da igualdade; a transação pode servir como fator de diminuição de complexidade: se as regras da tributação não são simples e objetivas, a transação pode esclarecer as responsabilidades; por fim, a

²⁸⁴ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. P. 32.

²⁸⁵ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Comunicado IPEA n° 127** – Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). 2012. Disponível em <http://www.ipea.gov.br>. Acesso em 12 de março de 2016.

²⁸⁶ BRASIL. Portaria n°. 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, 26 de março de 2012.

²⁸⁷ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília, 2011. 43 p.

transação pode, ainda, diminuir os custos administrativos. Para alcançar estes objetivos, entretanto, a legislação precisa ser elaborada observando critérios jurídicos, evidentemente, mas também econômicos.

4.1.3.2 *A transação tributária e a teoria dos jogos*

A teoria dos jogos nasce na Matemática aplicada e é posteriormente utilizada também na Ciência Econômica e na Ciência Jurídica para explicar como as pessoas – ou jogadores, como são chamados – tomam suas decisões, baseando-se na expectativa de comportamento da pessoa com quem se interage. Pressupõe a disputa por algo, que gera um conflito; pressupõe também que as pessoas são racionais, logo, buscam maximizar seus ganhos encontrando uma solução ótima²⁸⁸. Ao buscar essa solução ótima, ou seja, ideal, presume-se que o jogador saiba todos os resultados possíveis de sua conduta e mesmo assim decide agir daquela forma. As consequências são todas conhecidas, e presume-se como a outra parte irá agir também.

Segundo Hilbrecht, a teoria dos jogos pode ser utilizada no Direito basicamente por dois motivos: primeiro, porque ela fornece uma estrutura de análise do impacto da legislação na conduta das pessoas (consequência) e, em segundo lugar, porque, prevendo as possíveis consequências de uma norma, é possível adequá-la para alcançar os resultados sociais ou econômicos pretendidos com a medida²⁸⁹.

O dilema dos prisioneiros é um dos jogos mais utilizados para explicar a teoria dos jogos e como se comportam os jogadores quando precisam tomar decisões. O jogo se desenvolve da seguinte forma: duas pessoas (A e B) são presas, acusadas de determinado crime. Elas são colocadas em celas separadas, sem possibilidade de comunicação. Como não há provas sólidas contra elas e a polícia necessita da confissão de pelo menos uma, é informado a elas que: se nenhuma confessar, ambas serão condenadas a 02 anos de prisão; se ambas confessarem, ambas ficarão presas por 05 anos; se A confessar e B não, A ficará 01 ano

²⁸⁸ CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014. v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁸⁹ HILBRECHT, Ronald O. Uma introdução à teoria dos jogos. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 116.

preso, e B ficará 10 anos (e vice-versa). A estratégia dominante neste jogo será confessar o crime, e ficar 01 ou 05 anos preso. Esta estratégia é tida como dominante porque o jogo exclui fatores como lealdade ou repetição da situação. Se um deles decidir ser leal e resolver não confessar, confiando que a outra parte fará o mesmo, o que foi leal corre o risco de ficar 10 anos preso; como a teoria pressupõe a ultraracionalidade dos jogadores, esse é um risco que não se pode correr²⁹⁰.

Todavia, se este jogo é repetido, as estratégias mudam. Mesmo que os jogadores não se comuniquem, eles sabem como o outro jogador se comportou no jogo anterior, e podem mudar sua estratégia para adequá-la ao comportamento do outro jogador²⁹¹. Neste caso os jogadores podem desenvolver estratégias de equilíbrio, e cooperarem entre si – decidindo não confessar e permanecendo 02 anos presos cada um, por exemplo. Os ganhos individuais não serão máximos (cumprimento de apenas um ano de prisão), mas os ganhos coletivos, sim – teríamos um equilíbrio de Nash²⁹².

Pensando-se na transação tributária em que, em princípio não há uma relação de confiança formada entre as partes, e na qual estas buscam a maximização dos resultados, a teoria dos jogos pode apresentar alternativas que sejam racionalmente melhores, sem a dependência de um padrão comportamental ético ou moral. Isto porque o “jogo” da Fazenda Pública com o contribuinte não é de rodada única,

²⁹⁰ CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014. v. 1, 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁹¹ HILBRECHT, Ronald O. Uma introdução à teoria dos jogos. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 118.

²⁹² “[...] o equilíbrio é um par de estratégias em que cada uma é a melhor resposta à outra: é o ponto em que, dadas as estratégias escolhidas, nenhum dos jogadores se arrepende, ou seja, não teria incentivo para mudar de estratégia, caso jogasse o jogo novamente. Por outra perspectiva o equilíbrio de Nash seria a solução conceitual segundo a qual os comportamentos se estabilizam em resultados nos quais os jogadores não tenham remorsos em uma análise posterior do jogo considerando a jogada apresentada pela outra parte. Na teoria dos jogos (e na autocomposição) pode se utilizar esta solução conceitual como forma de se prever um resultado”. BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Azevedo, André Gomma de (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. 6. ed. Brasília: CNJ, 2016. p. 64

ele se repete continuamente. Por isso, as partes irão cooperar não por motivos altruístas, mas “visando a otimização de seus ganhos individuais”²⁹³.

Outro jogo bastante interessante é o “jogo do covarde” (*chicken game*). Neste jogo, dois jogadores (C e D) precisam se confrontar. A ilustração mais comum é de duas pessoas fazendo um “duelo” de carros vindo um de encontro ao outro: se ambos permanecerem em linha reta, ambos se chocam e morrem; se ambos desviarem, ambos serão “covardes”, e ninguém ganha; se um desviar e o outro permanecer, há um vencedor e um perdedor. Há dois resultados que são ótimos, neste caso: quando C permanece e D desiste, ou quando D permanece e C desiste. Estes são os únicos resultados em que há ganho social. Carvalho usa este jogo como exemplo da interação que ocorre quando há conflito tributário passível de transação:

Na tributação, vislumbram-se diversas aplicações, desde tratados internacionais até transações entre fisco e contribuinte. Tomando este último, em transações previstas em lei, o Fisco acaba sempre saindo em vantagem em relação ao contribuinte. Da mesma forma como na referida película norte-americana, em que o protagonista não consegue (ainda que o queira) pular do veículo, pois sua vestimenta encontra-se enganchada a este (o que sinaliza, inadvertidamente, bravura inédita). Negociações entre a Fazenda e o contribuinte costumam beneficiar a primeira. Como o próprio instituto de transação fiscal (caso venha a ser implementado) deveria ser estritamente vinculado à lei, o agente administrativo, representante do interesse público, encontrar-se-ia restrito a poucas possibilidades. Os recursos públicos não são seus, e sim da coletividade que representa e, portanto, sua margem de negociação é limitada. Sendo assim, o contribuinte não visualiza muitas alternativas, salvo aquelas que lhes são ofertadas pelo agente público: em linguagem mundana, “pegar ou largar”. Portanto, de forma semelhante a um advogado que negocia com a parte adversa declarando que os seus limites para acordar são

²⁹³ BRASIL. CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Azevedo, André Gomma de (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. 6. ed. Brasília: CNJ, 2016. p. 69

apenas os que o seu cliente autorizou, o agente público que porventura transacionasse com o contribuinte encontrar-se-ia numa posição ainda mais confortável. Só poderia ofertar aquilo que lhe é estritamente permitido pela lei²⁹⁴.

Estes limites a uma transação em matéria tributária apontados pelo autor são percebidos nas leis estaduais e municipais que tratam da matéria, como visto no Capítulo 2, e também são percebidos no Projeto de Lei 5.082/2009 (LGTT). As amarras do agente da Fazenda Pública para negociar uma transação parecem apontar para vantagem, na medida em que são indiscutíveis. Todavia, nos casos em que o contribuinte efetivamente está no seu limite, talvez ele prefira não “desviar o carro” e deixar acontecer o que ele entende que é inevitável, não pagando e não negociando nos termos pré-fixados. Portanto, quando se pensa num sistema transacional racional, a possibilidade de ambos perderem precisa ser considerada.

4.2 O Projeto da Lei Geral de Transação Tributária (PLGTT) - PL 5.082/2009

No ano de 2009 foi apresentado o Projeto de Lei 5.082/2009 que “Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências”. Fruto de trabalho realizado pela PGFN em colaboração com procuradores e acadêmicos como o professor Heleno Taveira Torres²⁹⁵, o PLGTT apresentava 63 artigos que regulamentariam diferentes hipóteses de transação tributária, bem como os procedimentos que a União e os contribuintes deverão observar para realizar a transação. O projeto regulamentaria, assim, os artigos 156, III, e 171 do CTN.

O PLGTT está dividido em sete capítulos: Capítulo I, Disposições gerais, art. 1 a 15; Capítulo II, Do regime geral da transação, art. 16 a 28; Capítulo III, das modalidades específicas de

²⁹⁴ CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica. Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014. v. 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

²⁹⁵ Fonte: BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624 /PGFN-PG**. 14 de março de 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

transação, art. 29 a 45; Capítulo IV, das câmaras de transação e conciliação, art. 46 a 53; Capítulo V, das sanções penais, art. 54; Capítulo VI, das disposições gerais, art. 55 a 58; Capítulo VII, das disposições finais, art. 59 a 63.

Torres foi um dos primeiros a defender a viabilidade da aprovação do PLGTT, e os benefícios advindos de sua conversão em Lei. Aponta a ineficiência do modelo atual de cobrança de tributos, o aumento da conflitividade e do tempo de duração dos processos administrativos e judiciais. Demonstra o sucesso da aplicação de modelos transacionais em outros países, e a necessidade de uma relação entre Fazenda Pública e contribuinte, com prevalência da consciência fiscal, lealdade e boa-fé²⁹⁶.

Godoy também entende que a lei trará benefícios, usando argumentos de base econômica. Ressalta que mesmo quando o contribuinte tenha possibilidade real de ganhar a causa, terá interesse na transação, pois concentrará energias e recursos, economizará com honorários e poupará todo o desgaste psicológico de um processo judicial. Defende que o projeto vai ao encontro da “[...] neutralidade fiscal, em seu sentido procedimental, num contexto de economia de mercado. Potencializa-se a maximização de riquezas. Busca-se a otimização do teorema da impossibilidade de Kenneth Joseh Arrow”²⁹⁷.

Machado, por outro lado, em parecer elaborado a pedido do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (UNAFISCO), chega à conclusão que a transação tributária como colocada no Anteprojeto é contrária aos ditames do art. 37 da CRFB/88, pois confere ao administrador poder discricionário, o que permitiria tratar o contribuinte em razão de circunstâncias pessoais, ferindo, também, o princípio da igualdade; entende que há incompatibilidade com o conceito legal de tributo previsto no art. 3º do CTN, ferindo o

²⁹⁶ TORRES, Heleno Taveira. Transação Tributária. **Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro**. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName/%3A558067>. Acesso em 11 de novembro de 2015.

²⁹⁷ O teorema da impossibilidade de Arrow tenta demonstrar que um regime democrático é incapaz de satisfazer a todas as vontades individuais. Segundo o teorema, a soma das racionalidades individuais não produz uma racionalidade coletiva. Demonstra-se matematicamente as imperfeições do sistema de votação para determinar um arranjo ideal de preferências individuais ordenadas em um agregado social. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: contexto, texto e argumentos. Biblioteca Digital **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009.

primado da indisponibilidade do interesse público; feriria, ainda, o princípio da legalidade tributária, violando os artigos 150, CRFB, e 97, IV, do CTN²⁹⁸.

Santi também se posicionou de forma contrária à aprovação do Anteprojeto, criticando suas inconsistências. Para Santi, como o crédito tributário não decorre da vontade das partes, e sim da lei, não pode ser negociado, sob pena de ruptura da legalidade; o projeto representaria ainda exemplo de corrupção sistêmica, com a prevalência de critério econômico sobre critérios do sistema funcional do Direito; sobre o conceito de tributo previsto no art. 3º do CTN, o autor defende que “[...] a “transação” neste projeto ignora tais critérios, rompe o ciclo de positivação do direito e se autoimpõe como forma definitiva de cobrança e exigência do tributo, distorcendo o art. 3º do CTN”²⁹⁹.

Percebe-se que a defesa do PLGTT escora-se em argumentos de ordem econômica: a eficiência, a falência do modo de solução de litígios administrativos e judiciais, e a potencial diminuição do tempo e número de demandas.

O art. 2º do PLGTT dispõe que em todos os procedimentos serão observados os princípios do *caput* do art. 37³⁰⁰, da CRFB/88, bem como do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, assim como os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade. O tom do PLGTT já é dado no art. 2º, na medida em que este dispõe sobre os principais princípios de Direito Administrativo existentes na legislação pátria. A Lei nº 9.784/1999 regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, o que caracteriza que eventual transação prevista na nova legislação seguirá os trâmites tradicionais de um processo administrativo. Esta impressão é

²⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Transação em matéria tributária, limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, ano 16, n. 56, p. 14 – 22, 2010.

²⁹⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?** . Belo Horizonte, n. 29, ano 5, set. 2007.

³⁰⁰ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”. BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 de dezembro de 2016.

referendada pelo art. 19, § 4º, do PLGTT, que dispõe que a autoridade administrativa competente pode admitir ou recusar a proposta de transação em decisão cuja motivação poderá ser na forma do § 1º do art. 50³⁰¹ da Lei nº 9.784/1999, que dispõe sobre a necessidade de motivação dos atos administrativos. Em que pese a importância dos princípios do Direito Administrativo e a necessidade de motivação dos atos administrativos, garantindo-se a publicidade, a ampla defesa e o contraditório, parecem dispensáveis estas previsões em um procedimento que deve permitir discricionariedade e autonomia ao agente público.

Godoy afirma que “O ato que formaliza a transação deve ser motivado. E a motivação deve dar conta de que se atende a interesse público”³⁰². O fim último almejado pelo agente público deve ser o interesse público, apesar da dificuldade de sua definição. Entende-se, entretanto, que a motivação deve existir nos casos em que ocorre a transação, ao final do procedimento, mas não no momento em que se está analisando a sua viabilidade. Se a negativa tiver que ser amplamente motivada em todos os casos, subtrai-se do agente público a autonomia para analisar aspectos menos óbvios e mais sensíveis à casuística, além de permitir o questionamento judicial do ato administrativo cuja motivação não seja clara, por exemplo; em termos econômicos, aumentando-se a complexidade, aumentam-se os custos de transação, o que não é desejável. Poder-se-ia criar, por exemplo, a possibilidade de revisão da proposta por outro agente ou por uma junta de agentes, que tomaria nova decisão.

No art. 7º do PLGTT é previsto que a transação não poderá implicar em negociação do montante do tributo devido e não poderá afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. Há exceções no próprio artigo: o parágrafo primeiro estabelece que não constitui

³⁰¹ “Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:[...]§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.” BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, de 01 de fevereiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

³⁰² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação tributária** – introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 141.

negociação do montante dos tributos as reduções que decorram da interpretação “de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário”³⁰³. A determinação do que seriam “conceitos indeterminados” ficaria à cargo da Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), que também seria criada pela LGTT, nos termos do art. 46 e seguintes. Segundo Lopes, as exceções à regra do *caput* são problemáticas, pois:

[...] ora, conceitos, p.ex., como lucro ou faturamento, que são centrais para a compreensão de uma larga parcela da tributação federal e são indubitavelmente conceitos indeterminados, derivam da própria Constituição Federal; assim, o órgão administrativo antes mencionado, em última análise, só poderá declarar a inconstitucionalidade ou deixar de aplicar, com base em inconstitucionalidade, tratado, acordo internacional, lei ou decreto, mas poderá dizer a última palavra em matéria de interpretação da Constituição Federal, numa clara usurpação da competência constitucionalmente atribuída ao Supremo Tribunal Federal, o que afronta os arts. 102 e 5º, inc. XXXV, da CF;6 por outro lado, o anteprojeto ainda prevê que a CGTC possa afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, p.ex., no caso em "que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal"; nesta hipótese, contudo, à evidência, os contribuintes não terão interesse em propor transação, visto que é, sem dúvida, mais vantajoso prosseguir com o litígio e ser totalmente desonerado da cobrança do tributo, cuja inconstitucionalidade já tenha sido reconhecida pela Corte Constitucional, do que propor uma transação para pagar parte desse tributo que não é mais considerado devido; por fim, mas não menos

³⁰³ BRASIL. **Projeto de Lei 5082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269> Acesso em: 20 de junho de 2016.

relevante, é o aspecto de que o litígio que dá ensejo a uma transação tributária poderá ser, p.ex., simplesmente, aquele que discute o mero critério de correção monetária, o qual, para quase todos os tributos federais, consiste na Taxa SELIC, cuja aplicabilidade a tais tributos já está reconhecida de forma pacífica na jurisprudência; em outras palavras, em litígios que tenham sido ajuizados com meros objetivos procrastinatórios, também caberá o pedido de transação, da mesma forma ilimitada que em relação aos litígios em que haja uma disputa efetivamente séria, o que claramente é uma grave inconsistência)³⁰⁴;

A crítica de Lopes é interessante, pois demonstra a preocupação da defesa da Constituição, por um lado, e a provável ineficácia da previsão da transação em casos em que a jurisprudência favorece o contribuinte, pelo outro. Há, entretanto, traço comum: a desconfiança da articulista é tanto da competência da PGFN para fazer a interpretação de conceitos indeterminados, quanto da boa-fé dos contribuintes, que teriam presumível gana de litigar. Acredita-se, entretanto, que para a transação tributária gerar efeitos positivos, a discricionariedade do agente público para a interpretação de conceitos deve ser ampla, e a análise da redução do valor principal não deve estar adstrita aos casos previstos no parágrafo primeiro do art. 7º; poder-se-ia, por exemplo, adotar sistema semelhante ao modelo norte-americano, que se utiliza de tabelas gerais do que deve e pode ser negociado, mas dando autonomia ao agente da Fazenda Pública diretamente responsável pela negociação para decidir. Para transacionar é preciso presumir a boa-fé das partes, e não o contrário.

Por outro lado, o previsto no art. 20, II, PLGTT, é potencial criador de externalidades negativas³⁰⁵. Dispõe o referido artigo que a

³⁰⁴ LOPES, Simone Anacleto. Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica. Biblioteca Digital **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 38, mar./abr. 2009. Disponível em:

<<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=57212>>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

³⁰⁵ “[...] Todavia, muitas vezes, as consequências afetam não apenas quem tomou as decisões, mas também a terceiros. São as *externalidades*, que podem ser tanto positiva quanto negativas. Por exemplo, a implantação de obras públicas pode acarretar valorização nos imóveis dos contribuintes. Essa

mera admissão do procedimento de transação pela autoridade administrativa enseja, automaticamente, direito do sujeito passivo a obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206³⁰⁶ do CTN. Nas palavras de Santi:

[...] depende simplesmente da vontade de transacionar do contribuinte e pronto: abrem-se as portas do "paraíso transacional" e liberam-se as CNDs. Sem dúvida um método eficiente para obter CNDs, mas estranho: nada tem a ver com a discussão legal sobre a exigibilidade do crédito e depende apenas da vontade de o contribuinte habilitar-se no procedimento de transação e depois, é claro, como tudo depende do acordo recíproco e mútuo da vontade das partes, assim como a fome ou o interesse, a vontade do contribuinte pode passar³⁰⁷.

Criar a obrigação legal de expedição de certidões positivas com efeito de negativa não parece lógico, e retira da Fazenda Pública parte importante de seu poder de barganha. A expedição de certidão poderia ocorrer antes da efetivação da transação, mediante avaliação discricionária do agente da Fazenda Pública responsável pela negociação sobre a factibilidade do acordo. Os casos em que seria possível expedir tal certidão poderiam estar previstos em atos normativos do órgão responsável, passíveis de alteração de forma mais célere para se adequar à realidade social e econômica.

Algumas regras do PLGTT, como a que prevê multa de 20 % sobre o valor do débito resultante da transação (art. 9º, *caput*), e o

externalidade pode ser internalizada pelo Estado, ao instituir a Contribuição de Melhoria, que será cobrada na medida dessa valorização". CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José. Entre princípios e regras: Uma proposta de Análise Econômica do Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p. 30, 2008.

³⁰⁶ "Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa". BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27 de outubro de 1966.

³⁰⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? Belo Horizonte, n. 29, ano 5, set. 2007.

retorno da dívida ao seu valor original (art. 14, *caput*) em caso de descumprimento do termo de transação parecem, também, desnecessárias. Os termos do acordo devem poder se moldar à realidade do caso concreto, respeitando-se a autonomia das partes para decidir. As multas em caso de descumprimento podem, inclusive, ser em patamar superior ao previsto no projeto original, se isto for necessário para gerar o incentivo necessário ao cumprimento. Novamente faz-se referência ao sistema utilizado nos EUA, em que os *closing agreements* apresentam características semelhantes a um contrato. O princípio da segurança jurídica estaria preservado ao se atribuir responsabilidade às partes para decidirem de forma livre, arcando com as consequências das disposições. O acordo deve ser vinculante, e deve prever todas as obrigações e penalidades.

Dentro da liberdade e da responsabilidade que as partes assumem, poder-se-ia, a título de exemplo, acordar sobre parcela do faturamento de empresa³⁰⁸, salários, poupança, dentre outros bens que são considerados impenhoráveis pela legislação. Na medida em que se propõe que a postura do Estado deve mudar, flexibilizando princípios que lhe são basilares, não se pode esperar menos do contribuinte, que ao aceitar transacionar, deve ter plena ciência de que as regras do jogo serão outras.

No Capítulo III do PLGTT são previstas as modalidades específicas de transação: a transação em processo judicial (art. 30); Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial (art. 32); transação por recuperação tributária (art. 35) e; Transação Administrativa por Adesão (art. 43).

³⁰⁸ A jurisprudência já reconhece a possibilidade de penhora sobre o faturamento de empresas. Neste sentido: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA. É possível, em caráter excepcional, que a penhora recaia sobre o faturamento da empresa, desde que o percentual fixado não torne inviável o exercício da atividade empresarial. Não há violação ao princípio da menor onerosidade para o devedor, previsto no art. 620 do CPC. Precedentes citados: AgRg no REsp 1.320.996-RS, DJ 11/9/2012, e AgRg no Ag 1.359.497-RS, DJ 24/3/2011. AgRg no AREsp 242.970-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 13/11/2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=@cnot=013774>. Acesso em 20 de janeiro de 2017.

A redação do art. 30³⁰⁹ é bastante inovadora, na medida em que aceita a consideração de elementos não constantes no processo judicial para que se efetive a transação. Afasta-se do formalismo e se aproxima da realidade fática, muitas vezes não passível de apreensão no processo.

A transação administrativa por adesão prevista no art. 43 também tem o potencial de desafogar a Administração Pública de processos que, se judicializados, não teriam êxito. Diferentemente dos planos de parcelamento de débitos, a transação por adesão não prescinde de lei autorizativa, bastando a autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do STF ou de tribunais superiores³¹⁰. Ao que parece, o objetivo desta forma de transação é, caso constatada uma demanda recorrente por parte dos contribuintes para transacionar em determinado sentido, ou a tendência dos Tribunais para decidir em sentido contrário à pretensão da Fazenda Pública, dispensar a discussão e criar modelo que se replicará para todos aqueles que se encontram na mesma situação. Trata-se da adoção de critério de economicidade e eficiência.

Quanto à Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial, há dúvidas quanto à possibilidade de sua aplicação. Michelin entende que nestes casos a transação não seria possível, pois necessária a participação de todos os credores para o

³⁰⁹ Art. 30. A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial.

³¹⁰ Art. 43. A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante: I - autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou II - previsão em lei específica. § 1º A CGTC, mediante análise das solicitações de transação recebidas na forma desta Lei, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão. § 2º A resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos, terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios. § 3º O sujeito passivo interessado deverá protocolizar seu pedido de adesão perante a Fazenda Nacional, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos pela CGTC.

acordo, e a própria Lei de Falências, Lei 11.101/2005³¹¹, já prevê a hipótese de parcelamento dos créditos tributários³¹². Entretanto, o art. 32 do PLGTT elencou soluções que poderiam ser aplicadas, como a remissão parcial do crédito, anistia de penalidade tributária, parcelamento e extinção por dação em pagamento. Estas soluções atendem ao critério de eficiência econômica, pois caberia ao agente público analisar no caso concreto quais as reais possibilidades de recuperação do crédito, poupando recursos que seriam despendidos em procedimentos sem possibilidade de êxito.

O PLGTT dispõe, ainda, sobre a criação de câmaras de transação e conciliação, vinculadas à PGFN e presididas pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional. As câmaras teriam competência para editar resoluções e atos normativos necessários para implementação da transação, dentre outras competências de caráter administrativo.

Por fim, constante das disposições finais, o art. 61 dispõe que a lei não se aplicará ao regime previsto na Lei Complementar nº 123/2006, a lei que institui o Simples Nacional. São excluídas, portanto, todas as microempresas e empresas de pequeno porte do regime transacional. Assim como se critica o critério de valor mínimo previsto na legislação de Florianópolis³¹³, entende-se que esta diferenciação viola o princípio da igualdade e, portanto, não deve prosperar. Da mesma forma que foi possível criar um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, também se deve pensar em um sistema transacional que obedeça aos mesmos critérios e possa englobar todos os entes federados.

O PLGTT apresenta aspectos positivos, como a possibilidade de realização de procedimento de transação comum a diversos processos (prevista no § 1, art. 24), a transação administrativa por adesão (art. 43 a 45), dentre outras inovações que a lei traria. Entretanto, mantém-se a

³¹¹ BRASIL. Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da União** de 09 de fevereiro de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em 20 de janeiro de 2017.

³¹² MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 352

³¹³ Vide item 3.2.4

formalidade excessiva, típica da relação entre Fazenda Pública e contribuinte. Se a legislação for aprovada na forma como se encontra, criar-se-ia uma “terceira via”, além da administrativa e judicial, que muito possivelmente seria utilizada como mais uma alternativa àqueles litigantes habituais, que já tem amplo acesso às vias tradicionais de resolução de conflitos. As “amarras” criadas pela legislação para evitar que o agente administrativo representante da Fazenda Pública atue acabam por “minar” o próprio objetivo da transação, que é viabilizar a análise do caso concreto em suas particularidades.

A Análise Econômica do Direito não é panaceia que se propõe a apresentar resposta a todos os problemas do Direito, como os críticos da disciplina pretendem fazer crer. Entretanto, o estudo do Direito Tributário e Financeiro e das formas de resolução de conflitos entre Fazenda Pública e contribuinte se torna mais completo com a análise dos aspectos econômicos das medidas a serem adotadas. Um sistema transacional em matéria tributária, portanto, não pode dispensar a avaliação dos potenciais impactos econômicos, e a fusão da Ciência Econômica com a Jurídica permite essa análise de forma ampla e criteriosa.

5. CONCLUSÃO

A partir da retomada histórica da construção do Sistema Tributário Brasileiro, é possível concluir que não houve, nos primeiros séculos da colonização, qualquer preocupação em criar um sistema com racionalidade econômica. A visão patrimonialista de Estado gerava uma sensação de injustiça no pagamento de tributos, eis que não havia preocupação com a contraprestação estatal, o que levava ao aumento da evasão e elisão fiscal e dos casos de corrupção. Apenas a partir da EC nº 18/1965 e com a promulgação do CTN, em 1966, passa-se a ter um regime tributário racional, com discriminação de competências e com a classificação de impostos de acordo com uma visão econômica. Mesmo assim, o sentimento de injustiça permaneceu.

Verifica-se que a entrada em vigor da CRFB/1988 levou ao aumento da demanda pelo Judiciário e a uma inflação legislativa, o que gerou a necessidade de se discutirem alternativas para a resolução dos conflitos tributários.

Constatou-se que a regulamentação da transação em matéria tributária em nível federal deve ser feita, pois, potencialmente, deve trazer benefícios como aumento da arrecadação, recuperação de contribuintes e diminuição dos conflitos. Todavia, a mudança mais importante não é legislativa, mas cultural. Observa-se que os contribuintes não confiam nas Instituições e a Fazenda Pública não confia na boa-fé dos contribuintes. É preciso que exista confiança entre as partes, e não apenas obrigação legal de transacionar. Sem a cultura da conciliação a regulamentação terá impacto menor.

Quanto às possíveis restrições constitucionais à transação, conclui-se que não há violação ao interesse público e aos princípios da igualdade e legalidade.

Em relação ao interesse público, conclui-se, em primeiro lugar, que o seu conceito é informado por outros princípios, devendo-se ponderar quais são aplicáveis ao caso concreto. Segundo, por que há, na doutrina e na jurisprudência brasileira, distinção entre interesse público primário e secundário. Primário são os interesses da coletividade, traduzidos nos Direitos Fundamentais. Secundários são os interesses da Pessoa Jurídica de Direito Público ou meramente patrimoniais. Feita esta distinção, é possível dizer que o interesse público primário não é disponível, mas o interesse público secundário, sim. Também não há renúncia fiscal, uma vez que o art. 14, § 1 da LRF não inclui nas hipóteses de renúncia a transação.

Quanto à legalidade, esta deve servir como limitação ao poder de tributar, mas não como limite a procedimentos que visem democratizar a relação entre Fazenda Pública e contribuinte. A lei, em um Estado Democrático de Direito, deve atender a finalidade constitucionalmente posta, visando o interesse público, e não deve ser empecilho à transação.

O princípio da igualdade também não é violado com a implementação de um sistema transacional, desde que este inclua todos os contribuintes. Não se pode e não se deve garantir que todos os casos aparentemente semelhantes tenham o mesmo resultado, sob pena de que aqueles que não se sentirem “prejudicados” questionem a solução dada judicialmente, o que aumentaria os custos de transação. A igualdade, portanto, deve ser de acesso, e não do resultado. Neste sentido, em nada se diferencia do julgamento efetuado pelo Judiciário, que poderá ser diferente em casos aparentemente iguais.

Em relação aos riscos de corrupção de um sistema transacional, a simples existência do elemento humano cria esta possibilidade. Todavia, não se pode presumir que o agente da Fazenda Pública é mais corruptível que um juiz. Conclui-se que a melhor forma de controle dos atos seja por meio da ampla publicidade das transações efetuadas. Assim como é possível acessar as decisões judiciais em pesquisa nos sítios dos Tribunais brasileiros, todos os acordos devem estar acessíveis de forma fácil e clara nos sítios das procuradorias, assim como deve ser disponibilizados nos autos dos processos judiciais em que houver transação na via judicial. O contribuinte deve estar disposto a abrir mão do sigilo das informações que prestar para formalizar o acordo, que devem também ser disponibilizadas. Desta forma, qualquer cidadão terá acesso às informações e poderá denunciar os casos de corrupção ou de fraudes. Constatada qualquer irregularidade nas informações prestadas pelo contribuinte ou na conduta do agente da Fazenda Pública, o acordo pode ser desfeito e a parte que cometeu a falta, responsabilizada.

Verificou-se que as leis estaduais e municipais dispendo sobre transação em matéria tributária no Brasil são muito limitadas nas hipóteses de aplicabilidade. A criação de legislação federal moderna regulamentando a transação em matéria tributária será benéfica para os Estados e Municípios, que poderão seguir o modelo criado em nível federal, aumentando a segurança jurídica sobre o alcance que pode ter a transação, influenciando também os estados e municípios que ainda não possuem legislação sobre o assunto a criarem normas neste sentido. Em relação à transparência, merece destaque a dificuldade de localizar, nas procuradorias dos Estados e Município estudados, informações sobre as

transações realizadas de acordo com as legislações existentes. Foi localizado apenas um parecer da Procuradoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul relativo à transação com empresa do setor de transporte e, mesmo neste caso, não foi localizado o resultado final dos termos do acordo. Após contato direto com as Procuradorias dos Estados do Rio Grande do Sul, Minas Gerais, Santa Catarina, Pernambuco e do Município de Florianópolis, apenas a procuradoria de Pernambuco respondeu, enviando alguns poucos dados sobre transações efetuadas na década de 2000, mas sem identificar os contribuintes ou os valores das transações.

O PLGTT, caso aprovado, será um avanço na relação entre Fazenda Pública e contribuinte. Todavia, como apontado na análise de seus artigos, há previsões que poderão gerar externalidades negativas, como a que garante ao contribuinte a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa no início das negociações. Outro ponto que é falho no projeto é o que exclui da possibilidade de transacionar as Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte. Esta limitação viola o princípio da igualdade sem que se apresente uma justificativa válida, o que pode gerar questionamentos judiciais.

Conclui-se que, para um sistema transacional funcionar de forma eficiente, o agente público representante da Fazenda Pública deve ter poder discricionário para decidir os casos em que será feita a transação, no interesse público. A motivação do ato que formaliza a transação deve se dar nos termos da Lei 9.784/1999, mas a negativa de transação pelo agente pode ser de forma simplificada, dispensando-se a referência aos fundamentos jurídicos da decisão, uma vez que a transação não constitui direito subjetivo do contribuinte. Se houver necessidade de ampla exposição dos motivos no despacho que nega a transação na via administrativa, por exemplo, cria-se para o contribuinte a pretensão de discussão da decisão na via judicial, o que contraria um dos objetivos da adoção de sistema transacional, que é diminuir a demanda judicial e os custos gerais do Estado.

Os detalhes da transação devem ser deliberados pelas partes, em procedimento negocial, concedendo-se ampla liberdade para dispor sobre os termos. A legislação não deve limitar previamente os casos em que será possível transacionar. A previsão legal dos casos em que é possível conciliar e transacionar pode estimular o não pagamento espontâneo, gerando o efeito de diminuição da arrecadação e aumento da inadimplência. Caberá ao agente da Fazenda Pública definir os termos do acordo com base no caso concreto e nas reais possibilidades do contribuinte, atendendo ao princípio da eficiência, sempre visando o

interesse público. Podem ser editadas resoluções pelas procuradorias para padronizar, internamente, os tratamentos dados em situações semelhantes, mas caberá ao agente responsável pela negociação decidir pela sua aplicação ou não. Da mesma forma, o contribuinte deve arcar com a responsabilidade das obrigações que assume, podendo, inclusive, abrir mão de privilégios que a lei lhe concede, como a impenhorabilidade de salários, por exemplo. Para que a transação produza resultados positivos economicamente, é preciso que os acordos sejam vinculantes e respeitados também pelo Judiciário. Do contrário, cria-se insegurança jurídica e a sinalização de que os acordos podem ser descumpridos sem maiores consequências.

Um sistema transacional em matéria tributária pode ser positivo para o Brasil, sem se tornar meio de corrupção sistêmica ou causa do aumento da inadimplência. Para tanto, é preciso que a discussão sobre a legislação que irá reger esse sistema seja elaborada atentando-se não apenas para os aspectos jurídicos, mas, principalmente, para os impactos econômicos, com ênfase na eficiência. Por isso a utilização da Análise Econômica do Direito mostrou-se essencial para que se verificasse como a transação em matéria tributária poderá alcançar resultados que sejam ao mesmo tempo adequados à ordem constitucional, e eficientes, em termos econômicos.

REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. 326 p.

ANDRADE, André Martins de. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 365-372.

ANGRA DOS REIS. Lei Municipal n. 262 de 1984. Institui o Código Tributário Municipal. **Diário Oficial do Município**, 21 de dezembro de 1984. Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/rj/a/angra-dos-reis/lei-ordinaria/1984/27/262/lei-ordinaria-n-262-1984-codigo-tributario-municipal?q=262> Acesso em 12 de dezembro de 2015.

ARAÚJO Jr., Ari Francisco de; SHIKIDA, Claudio Djissey. Microeconomia. **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 34-74.

ATIENZA, Manuel. Discussão sobre neoconstitucionalismo é um acúmulo de equívocos. **Consultor Jurídico**. 5 de setembro de 2015. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2015-set-05/entrevista-manuel-atienza-professor-universidade-alicante>. Acesso em 26 de setembro de 2015.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular. **Revista Diálogo Jurídico**, v. 1, n. 7, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br> Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

_____, Humberto. **Segurança Jurídica**. Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. 682 p.

_____. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009. 208 p.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; LORENZONI, Roger. Aspectos jurídicos-políticos da atividade tributária do Estado Contemporâneo na

era da globalização. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PALMEIRA, Marcos Rogério. **Temas de Direito Tributário**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2001. p. 19-39.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 198 p.

BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. **O planejamento fiscal e a interpretação no Direito Tributário**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002. 244 p.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. 621 p.

BELO HORIZONTE. Lei Municipal n. 9.158, de 13 de janeiro de 2006. Autoriza a transação para prevenção e terminação de litígios relativos a crédito tributário objeto de processos administrativos ou judiciais, nos casos que menciona, e fixa obrigações acessórias. **Diário Oficial do Município**, 14 de janeiro de 2006. Disponível em: <http://www.cmbh.mg.gov.br/leis/legislacao/pesquisa>. Acesso em 03 de janeiro de 2016.

BENTHAM, Jeremy. **Uma introdução aos princípios da moral e da legislação**. 3. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984. 336 p.

BIX, Brian. *Jurisprudence: Theory and Context*. 5. ed. Londres, Sweet e Maxwell, 2009. *Apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. A Análise Econômica de Posner e a idéia de Estado de Direito em Luhmann: Breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. p. 327-352, 2013.

BLOOM, James J.; MILLER, Thomas J. **Closing agreements**. 1993. Disponível em <https://www.irs.gov/pub/irs-tege/eotopic193.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2016.

BLUM, Walter Jr.; KALVEN, Harry. The uneasy case for progressive taxation. **The University of Chicago Law review**. v. 19, 1952, p. 417. *Apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 357.

BOBBIO, Norberto. **Elogio da serenidade e outros escritos morais**. 2. ed. São Paulo: Unesp, 2011. 209 p.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Carta de Lei, Alvarás, Decretos e Cartas Régias**. Carta Régia de 28 de janeiro de 1808. Disponível em: http://www.camara.leg.br/Internet/InfDoc/conteudo/colecoes/Legislacao/Legimp-A1_3.pdf#page=2. Acesso em: 18 de dezembro de 2016.

_____. **Constituição Política do Império do Brasil**. Manda observar a Constituição Política do Império, oferecida e jurada por Sua Magestade o Imperador. 25 de março de 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 04 de dezembro de 2016.

_____. Lei n. 581 de 04 de setembro de 1850. Estabelece medidas para a repressão do tráfico de africanos neste Imperio. **CLBR de 1850**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LIM/LIM581.htm. Acesso em: 04 de dezembro de 2016.

_____. Constituição (1891). **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 24 de fevereiro de 1891)**. Nós, os representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos a seguinte. Diário Oficial da União, 24 de fevereiro de 1981. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 05 de dezembro de 2016.

_____. Lei n. 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. **Diário Oficial da União**, de 05 de janeiro de 1916. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 4.635 de 31 de dezembro de 1922. Orça a receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. **Diário Oficial da União**, de 02 de janeiro de 1923. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

_____. Constituição (1934). Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil (de 16 de julho de 1934). Nós, os representantes do povo brasileiro, pondo a nossa confiança em Deus, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para organizar um regime democrático, que assegure à Nação a unidade, a liberdade, a justiça e o bem-estar social e econômico, decretamos e promulgamos a seguinte. Diário Oficial da União, de 16 de julho de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

_____. Decreto-lei n. 3.689, de 3 de outubro de 1941. Código de Processo Penal. **Diário Oficial da União**, de 13 de outubro de 1941.

_____. Constituição (1946). **Constituição dos Estados Unidos do Brasil (de 18 de setembro de 1946)**. A Mesa da Assembléia Constituinte promulga a Constituição dos Estados Unidos do Brasil e o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos seus arts. 218 e 36, respectivamente, e manda a todas as autoridades, às quais couber o conhecimento e a execução desses atos, que os executem e façam executar e observar fiel e inteiramente como neles se contém. Diário Oficial da União, de 19 de setembro de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

_____. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro, 1954. 547 p. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/511517>. Acesso em: 16 de dezembro de 2016.

_____. Lei 4.729 de 14 de julho de 1965. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 19 de julho de 1965. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/L4729.htm. Acesso em: 17 de dezembro de 2016.

_____. Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. **Diário Oficial da União**, de 06 de dezembro de 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 20 de dezembro de 2016.

_____. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Diário Oficial da União, 05 de outubro de 1988. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 01 de dezembro de 2016.

_____. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, 27 de outubro de 1966.

_____. Decreto n. 63.659, de 20 de novembro de 1968. Define a estrutura e as atribuições da Secretária da Receita Federal e dá outras providências. **DOFC de 21 de novembro de 1968**. Disponível em: http://legis.senado.gov.br/legislacao/ListaNormas.action?numero=63659&tipo_norma=DEC&data=19681120&link=s>. Acesso em: 20 de dezembro de 2016

_____. Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997. Define competência, regulamenta os serviços concernentes ao protesto de títulos e outros documentos de dívida e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 11 de setembro de 1997. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9492.htm. Acesso em: 17 de dezembro de 2016.

_____. Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998. Dispõe sobre os depósitos judiciais e extrajudiciais de tributos e contribuições federais. **Diário Oficial da União**, de 18 de novembro de 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9703.htm. Acesso em: 15 de dezembro de 2016.

_____. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da União**, de 01 de fevereiro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9784.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

_____. Lei Complementar n. 101 de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, de 05 de maio de 2000.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, de 11 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da União** de 09 de fevereiro de 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111101.htm. Acesso em 20 de janeiro de 2017.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro, 2006. 557 p.

_____. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial de União**, de 15 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em 15 de março de 2016.

_____. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Ofício nº 624 /PGFN-PG**. 14 de março de 2007. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

_____. II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo. **Diário Oficial da União**, 26 de maio de 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Outros/Iipacto.htm. Acesso em 12 de dezembro de 2015.

_____. II Pacto Republicano de Estado por um sistema de Justiça mais acessível, ágil e efetivo. **Diário Oficial da União**, 26 de maio de 2009. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Outros/Impacto.htm. Acesso em 12 de dezembro de 2015.

_____. Poder Executivo. **Projeto de Lei Complementar n. 469/2009**. Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431262>. Acesso em 20 de dezembro de 2016.

_____. **Projeto de Lei 5082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>

_____. Congresso Nacional. Senado Federal. Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. **Anteprojeto de Código de Processo Civil**. Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010. 381 p. Disponível em: <https://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>. Acesso em: 12 de novembro de 2016.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução 125 de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesse no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Disponível em: http://www.cnj.jus.br/images/stories/docs_cnj/resolucao/Resolucao_n_125-GP.pdf. Acesso em: 10 de setembro de 2016.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Demandas repetitivas e a morosidade na justiça cível brasileira**. Brasília, 2011. 32 p.

_____. Conselho Nacional De Justiça. **A execução fiscal no Brasil e o impacto no Judiciário**. Brasília, 2011. 21 p.

_____. Portaria nº. 75, de 22 de março de 2012. Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**, 26 de março de 2012.

_____. **Superior Tribunal de Justiça. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA.** É possível, em caráter excepcional, que a penhora recaia sobre o faturamento da empresa, desde que o percentual fixado não torne inviável o exercício da atividade empresarial. Não há violação ao princípio da menor onerosidade para o devedor, previsto no art. 620 do CPC. Precedentes citados: AgRg no REsp 1.320.996-RS, DJ 11/9/2012, e AgRg no Ag 1.359.497-RS, DJ 24/3/2011. AgRg no AREsp 242.970-PR, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 13/11/2012. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/jurisprudencia/externo/informativo/?aplicacao=informativo&acao=pesquisar&livre=@cnot=013774>. Acesso em 20 de janeiro de 2017.

_____. **Supremo Tribunal Federal. PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES DE CABIMENTO (CPC, ART. 535). ERRO MATERIAL EM ACÓRDÃO PROFERIDO EM SEDE DE MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI). REMISSÃO LEGISLATIVA EQUIVOCADA. ADMISSÃO DO RECURSO. EMBARGOS ACOLHIDOS PARA PROMOVER A CORREÇÃO DE VÍCIO PROCESSUAL NO ACÓRDÃO EMBARGADO.** Embargos de declaração admitidos e acolhidos para o fim específico de que o vício processual alegado seja sanado, de tal modo que o acórdão proferido em sede de julgamento de Medida Cautelar na ADI 2.405/RS registre, explicitamente, o indeferimento da liminar quanto à expressão “ou mediante moratória”, contida no § 1º do art. 114 da Lei Estadual 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, na redação conferida pela Lei 11.475, de 28 de abril de 2000. ADI 2405 MC-ED, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 27/02/2014, DJe-059 DIVULG 25-03-2014 PUBLIC 26-03-2014.

Íntegra do processo disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=1902123> . Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

_____. **Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Dívida Ativa da União – Evolução no relacionamento com os órgãos de origem.** 2014. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/divida-ativa-da-uniao/ementario-da-dau/Evolucao%20no%20relacionamento%20com%20os%20orgaos%20>

de%20origem%20-%20Revisado.pdf. Acesso em 12 de dezembro de 2015.

_____. Receita Federal. **PRORELIT – Programa de Redução de Litígio**. 2015. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2015/julho/arquivos-e-imagens/prorelit-programa-quitacao-contencioso-e-dplat-declaracao-de-planejamento-tributario2.pdf>. Acesso em 15 de junho de 2016.

_____. **Exposição de Motivos 80/2015**, de 07 de julho de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/Exm-MP%20685-15.pdf. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

_____. Ministério de Fazenda. **Consulta sobre interpretação da legislação tributária**. 07 de junho de 2016. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/consulta-sobre-interpretacao-da-legislacao-tributaria>. Acesso em: 11 de novembro de 2016.

_____. Conselho Nacional de Justiça. Azevedo, André Gomma de (Org.). **Manual de Mediação Judicial**. 6. ed. Brasília: CNJ, 2016. 392 p.

_____. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). **Vamos contar**. 2017. Disponível em <http://vamoscontar.ibge.gov.br/atividades/ensino-fundamental-6-ao-9/45-a-populacao-crece.html>. Acesso em 04 de janeiro de 2017.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Movimento pela conciliação**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/conciliacao-e-mediacao-portal-da-conciliacao/movimento-conciliacao-mediacao/historico-conciliacao>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Pesquisas Judiciárias**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Metas Nacionais**. 2017. Brasília. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/gestao-e-planejamento/metas>. Acesso em: 07 de setembro de 2016.

BUCHANAN, James McGill; TULLOCK, Gordon. **The calculus of consent: Logical Foundations of Constitutional Democracy**. Indianapolis: Liberty Fund. 325 p.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito** – Uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 369.

CAMPINAS. Lei Municipal n. 13.449, de 23 de outubro de 2008. Autoriza a Transação Tributária por Adesão (TTA), para fins de extinção de créditos tributários imobiliários, na forma que especifica. **Diário Oficial do Município**, de 24 de outubro de 2008. Disponível em: <https://bibliotecajuridica.campinas.sp.gov.br/index/visualizaratualizada/id/86020>. Acesso em 14 de março de 2016.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1988. 168 p.

CARVALHO, Cristiano. Análise Econômica da Tributação. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 246 – 265.

CARVALHO, Cristiano; MATTOS, Ely José. Entre princípios e regras: uma proposta de Análise Econômica do Direito Tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 157, p 27-44, 2008.

CARVALHO, Cristiano. A Tributação Estratégica: Introdução à Teoria dos Jogos no Direito Tributário. **Direito Tributário Atual**. São Paulo: Elsevier, 2014. v.1, p. 34-50. Disponível em: http://works.bepress.com/cristiano_carvalho/31/ Acesso em: 20 de junho de 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681 p.

CATARINO, João Ricardo; FILLIPO, Luciano Gomes. Arbitragem no direito tributário. Um estudo de direito comparado sobre sua

admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. **Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal**, n. 2, p. 187-213, 2012.

COASE, Ronald H. O problema do custo social. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 59-112.

COOTER, Robert; ULLEN, Thomas. **Direito e Economia**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010. 635 p.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. **O conceito de interesse público no Estado Constitucional de Direito: o novo regime jurídico administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes**. 2014. 379 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2014.

CUNHA, Luciana Gross et al. **Relatório com os dados da pesquisa Índice de Percepção do Cumprimento da Lei (IPCL Brasil) referente ao 1º semestre de 2015**. Fundação Getúlio Vargas. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10438/14133>. Acesso em: 08 de abril de 2016.

DAL RI JUNIOR, Arno; DAL RI, Luciene. Dar a César o que é de César: imposições fiscais no mundo romano. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 29-44.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. A Análise Econômica de Posner e a idéia de Estado de Direito em Luhmann: Breves considerações críticas. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**. Belo Horizonte, p. 327-352, 2013.

DOWNS, Anthony. An economic theory of political action in a democracy. **The Journal of Political Economy**, v. 65, n. 2, p. 135-150, 1957.

FERGUSON, Niall. **Civilização: Ocidente x Oriente**. São Paulo: Planeta, 2012. 432 p.

FERRAJOLI, Luigi. **A democracia através dos Direitos. O** Constitucionalismo garantista como modelo e como projeto político. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. 256 p.

FILIPPO, Luciano Gomes. A Transação sobre Questões de Fato e sobre a Interpretação das Normas Fiscais: Novas Perspectivas para Resolução de Litígios. In: HORVATH, Estevão; CONTI, José Maurício; SCAFF, Fernando Facury. **Direito Financeiro, Econômico e Tributário.** Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, v. 1, p. 399-422, 2014.

FLORIANÓPOLIS. Lei complementar n. 56, de 04 de fevereiro de 2000. Dispõe sobre extinção de créditos tributários por remissão, transação ou compensação, cria conselho municipal de transação e remissão e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, de 04 de fevereiro de 2000. Disponível em: <http://leismunicipa.is/lpaon>. Acesso em: 09 de janeiro de 2017.

_____. Decreto n. 5482, de 18 de janeiro de 2008. Aprova regimento interno do conselho municipal de remissão e transação - COMURT. **Diário Oficial do Município**, de 18 de janeiro de 2008. Disponível em: Disponível em: <https://leismunicipais.com.br/a/sc/f/florianopolis/decreto/2008/548/5482/decreto-n-5482-2008-aprova-regimento-interno-do-conselho-municipal-de-remissao-e-transacao-comurt>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

_____. Decreto n. 15.090, de 31 de agosto de 2015. Regulamenta a Lei Complementar nº 56, de 2000, que dispõe sobre extinção de créditos tributários por remissão, transação ou compensação, cria conselho municipal de transação e remissão e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, de 31 de agosto de 2015. Disponível em: <http://leismunicipa.is/beoup>. Acesso em: 10 de janeiro de 2017.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no Direito Tributário: Realidade no Direito Norte-Americano, possibilidade no Direito Brasileiro?** 2013. 166 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Católica de Brasília. Brasília. 2013.

GICO Jr., Ivo. Metodologia e Epistemologia da Análise Econômica do Direito. **Economic Analysis of Law Review**, v. 1, n. 1, p. 7-33, 2010.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Transação tributária: contexto, texto e argumentos. Biblioteca Digital **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 39, maio/jun. 2009.

_____. **Transação tributária** – introdução à justiça fiscal consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010. 168 p.

_____. Transação e arbitragem no direito tributário norte-americano. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 417-440.

GONÇALVES, Everton das Neves; STELTZER, Joana. O direito sob o olhar socioeconômico: estratégias para uma ação conjunta. **Revista Brasileira de Direito/ Faculdade Meridional**, v. 1, n. 1, p. 183-195, Passo Fundo: Méritos, 2005.

_____. Princípio da Eficiência Econômico-Social no Direito Brasileiro: a tomada de decisão normativo-judicial. **Sequência**, n. 68, p. 261-290, jun. 2014.

GONÇALVES, Everton das Neves. Concretude do Direito Constitucional Econômico: *A Law and Economics* na realização da ordem constitucional econômica brasileira de 1988. **Revista Direito e Justiça – Reflexões sociojurídicas**. Santo Ângelo: Ediuri, p. 121-156, 2007.

GONÇALVES, Jéssica. **Acesso à Justiça e teoria dos jogos: Da lógica competitiva do processo civil à estratégia cooperativa da mediação**. Florianópolis: Empório do Direito, 2016, 288 p.

GRECHENIG, Kristoffel; GELTER, Martin. A divergência transatlântica no pensamento jurídico: o direito e economia norte-americano vs o doutrinalismo alemão. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 326 – 394.

GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. 2012. 321 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

GROSELOSE, Tim. 2012. The Laffer Curve and New Evidence that Taxes Stifle Economic Output. **Ricochet**, 2012. Disponível em: <https://ricochet.com/archives/the-laffer-curve-and-new-evidence-that-taxes-stifle-economic-output/> Acesso em: 20 de junho de 2016.

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Doing Business 2016**. Disponível em: <http://www.doingbusiness.org/data/exploreconomies/brazil#paying-taxes>. Acesso em 08 de abril de 2016.

GURGEL, Argemiro Eloy. Uma lei para inglês ver: a trajetória da lei de 7 de novembro de 1831. **Revista Justiça e História**, v. 6, n. 12, 2006. Disponível em: https://www.tjrs.jus.br/site/poder_judiciario/historia/memorial_do_poder_judiciario/memorial_judiciario_gaucha/revista_justica_e_historia/issn_1677-065x/v6n12/index.html Acesso em 20 de dezembro de 2016.

HARDIN, Garret. The Tragedy of the Commons. **Science**, v. 162, n. 3859, p. 1243-1248, 1968. Disponível em: <http://science.sciencemag.org/content/162/3859/1243.full>. Acesso em: 14 de outubro de 2016.

HILBRECHT, Ronald O. Uma introdução à teoria dos jogos. In: TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direito e Economia no Brasil**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 115-138.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou a Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. São Paulo: Nova Cultural, 1997. 230 p.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Quantidade de normas editadas no Brasil: 25 anos da constituição federal de 1988**. Curitiba, 2013. 10 p.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Comunicado IPEA nº. 127** – Custo e tempo do processo de execução fiscal promovido pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN). 2012. Disponível em <http://www.ipea.gov.br>. Acesso em 12 de março de 2016.

_____. **Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal.** Brasília, 2011. 43 p.

ITÁLIA. Agenzia Entrate. **Accertamento con adesione.** Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Accertamento/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

_____. Agenzia Entrate. **Chi siamo.** Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Agenzia/Chi+siamo/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

_____. Agenzia Entrate. **Conciliazione giudiziale.** Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Conciliazione+giudiziale>. Acesso em: 03 de março de 2016.

_____. Agenzia Entrate. **Contenzioso e strumenti deflativi.** Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

_____. Agenzia Entrate. **Reclamo/Mediazione.** Disponível em: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Contenzioso/Mediazione/>. Acesso em: 03 de março de 2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 1147 p.

KAZMAN, Samuel B. Exploring the Laffer Curve: Behavioral Responses to Taxation. 2014. **UVM Honors College Senior Theses.** Paper 8. Disponível em: [:http://scholarworks.uvm.edu/hcoltheses](http://scholarworks.uvm.edu/hcoltheses). Acesso em: 20 de junho de 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999. 271 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. 311 p.

LOPES, Simone Anacleto. Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica. Biblioteca Digital. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, n. 38, mar./abr. 2009. Disponível em: <<http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=57212>>. Acesso em: 20 de junho de 2016.

MACHADO, Hugo de Brito; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Transação em matéria tributária, limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, ano 16, n. 56, p. 14 – 22, 2010.

MAFFINI, Rafael Da Cás. **Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010. 302 p.

MAGGI, Rodolfo Henrique; FLORISSI, Stefano. **Fundamentos da tributação: importância e características do imposto sobre a propriedade; e um estudo de caso da equidade administrativa do IPTU no Município de Caxias do Sul**. Universidade Federal do Rio Grande do Sul – Faculdade de Ciências Econômicas – Programa de pós-graduação em economia. 2002. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/1912/000361656.pdf?sequence=1> Acesso em 12 de dezembro de 2015.

MAIA, Glavany Lima. et al. Custos de conformidade à tributação: uma análise da percepção de gestores e colaboradores em uma empresa estadual de saneamento. **Revista da Associação Brasileira de Custos**, v. 3, n. 3, p. 45-67, 2008.

MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p-15-42.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno**. 17. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013. 489 p.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed. São Paulo: Malheiros editores Ltda, 2013. 1136 p.

MIAILLE, Michel. **Introdução Crítica ao Direito**. 3. ed. Lisboa: Estampa, 2005. 328 p.

MICHELIN, Dolizete Fátima. O anteprojeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária e os princípios constitucionais da legalidade, isonomia e moralidade pública. SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 331-364.

MINAS GERAIS. Lei n. 6763 de 26 de dezembro de 1975. Consolida a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 30 de dezembro de 1975.

Disponível em:

<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=LEI&num=6763&comp=&ano=1975&texto=original>.

Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

_____. Decreto n. 44.747 de 03 de março de 2008. Estabelece o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA). **Diário Oficial do Estado**, de 04 de março de 2008. Disponível em:

<http://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=DEC&num=44747&comp=&ano=2008&texto=consolidado>. Acesso em: 07 de janeiro de 2017.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996 *apud* AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000. p. 283.

MORAIS, Carlos Yuri. Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 483-503.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. **Jeitinho brasileiro, mazelas históricas e cultura jurídico-tributária**. Florianópolis: Insular, 2012. 142 p.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos Direitos Fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista Direito Mackenzie**, v. 3, n. 2, p. 9-30, 2002.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito - fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. 205 p.

OLIVEIRA, Phelipe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária** – série Doutrina Tributária v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015. 292 p.

PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na Idade Moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à globalização**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 61-87.

PERNAMBUCO. Lei Complementar n. 105/2007. Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados, no âmbito da Procuradoria Geral do Estado, para a dispensa de propositura ou desistência de ações judiciais e recursos, transação, adjudicação de bens móveis e imóveis, compensação de créditos inscritos em precatório e requisições de pequeno valor (RPV) e determina providências correlatas. **Diário Oficial do Estado**, 28 de julho de 2009. Disponível em: <http://legis.alepe.pe.gov.br/dadosReferenciais.aspx?indicenorma=3242>. Acesso em 20 de março de 2016.

_____. Decreto n. 32.549, de 28 de outubro de 2008. Regulamenta a Lei Complementar nº 105, de 20 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**, 29 de outubro de 2008. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/decretos/2008/Dec32549_2008.htm. Acesso em: 20 de março de 2016.

POSNER, Richard. **A economia da justiça**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. 492 p.

_____. **Economic Analysis of Law**. 4 ed. Boston: Little, Brown and Company. 722 p.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 25. ed. 2001. 357 p.

RIO DE JANEIRO. Secretaria de Estado de Fazenda e Planejamento do Rio da Janeiro. Fazenda e Planejamento. **Valor da UFIR – RJ (2000 em diante)**. Disponível em:

[http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/ender.jspx;jsessionid=7XL60n_eSzJmyXDKRP0wuKWu6etSEUMConaA9CU_tMuvwLg8g5ax!-780022191?datasource=UCMServer%23dDocName%3A100471&_afRLoop=2605136218681796&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null&_adf.ctrl-state=2505ql0z_1](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx;jsessionid=7XL60n_eSzJmyXDKRP0wuKWu6etSEUMConaA9CU_tMuvwLg8g5ax!-780022191?datasource=UCMServer%23dDocName%3A100471&_afRLoop=2605136218681796&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=null&_adf.ctrl-state=2505ql0z_1). Acesso em 08 de janeiro de 2017.

RIO GRANDE DO SUL. Lei n. 11.475, de 28 de abril de 2000. Introduz alterações na Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973, que dispõe sobre o procedimento tributário administrativo, na Lei nº 9.298, de 9 de setembro de 1991, que dispõe sobre a cobrança, e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 02 de maio de 2000.

Disponível em:

http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=3428&hTexto=&Hid_IDNorma=3428. Acesso em: 20 de março de 2016.

_____. Lei n. 6.537, de 27 de fevereiro de 1973. Dispõe sobre o procedimento tributário administrativo e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 27 de fevereiro de 1973. Disponível

em: http://www.al.rs.gov.br/legis/M010/M0100099.ASP?Hid_Tipo=TEXTO&Hid_TodasNormas=35454&hTexto=&Hid_IDNorma=35454. Acesso em: 20 de março de 2016.

_____. Procuradoria Geral do Estado. **Parecer 14.989**. 13 de maio de 2009. Disponível em: <http://www2.pge.rs.gov.br/pareceres/pa14989.pdf>. Acesso em: 20 de janeiro de 2017.

ROMER, Christina D.; ROMER, David H. The Macroeconomic Effects of Tax Changes: Estimates Based on a New Measure of Fiscal Shocks. **American Economic Review**, v. 100, n. 3, p. 763-801, 2010. Disponível em:

<http://www.aeaweb.org/articles.php?doi=10.1257/aer.100.3.763>. Acesso em 20 de junho de 2016.

SALAMA, Bruno Meyerhof. Apresentação. In: SALAMA, Bruno Meyerhof. **Direito e Economia** – Temas Escolhidos. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 9-58.

SANTA CATARINA. Lei n. 3.938, de 26 de dezembro de 1966. Dispõe sobre normas de legislação tributária estadual. **Diário Oficial do Estado**, de 30 de dezembro de 1966. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1966/lei_66_3938.htm. Acesso em 03 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 4.556 de 31 de dezembro de 1970. Dispõe sobre a aplicação dos arts. 171 e 172, da lei federal nº 5.172/66, de 25 de outubro de 1966, cria o conselho estadual de remissão e transação e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 21 de janeiro de 1971. Disponível em: <http://www.leisestaduais.com.br/sc/lei-ordinaria-n-4556-1970-santa-catarina-dispoe-sobre-a-aplicacao-dos-arts-171-e-172-da-lei-federal-no-5-172-66-de-25-de-outubro-de-1966-cria-o-conselho-estadual-de-remissao-e-transacao-e-da-outras-providencias>. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 10.789, de 3 de julho de 1998. Dispõe sobre normas de administração tributária para estimular o cumprimento voluntário de obrigações fiscais e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 03 de julho de 1998. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/1998/lei_98_10789.htm. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 13.334, de 28 de fevereiro de 2005. Institui o FUNDOSOCIAL, destinado a financiar programas de apoio à inclusão e promoção social, na forma do art. 204 da Constituição Federal, e estabelece outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 28 de fevereiro de 2005. Disponível em: http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei_05_13334.htm. Acesso em: 05 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 13.742, de 02 de maio de 2006. Concede remissão e anistia a infrações acessórias à legislação tributária de empresas baixadas ou canceladas e estabelece outras providências. **Diário Oficial**

do Estado, de 02 de maio de 2006. Disponível em:
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2006/lei_06_13742.htm. Acesso em: 04 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 14.967, de 07 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a adoção de medidas para facilitar a liquidação dos créditos tributários inscritos em Dívida Ativa e a maior eficácia na sua cobrança e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 07 de dezembro de 2009. Disponível em:
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2009/lei_09_14967.htm#art_06. Acesso em: 03 de janeiro de 2017.

_____. Lei n. 15.856, de 02 de agosto de 2012. Institui o Programa Catarinense de Revigoração Econômico (REVIGORAR IV), dispõe sobre a transação de créditos tributários inscritos em dívida ativa, altera as Leis nº 3.938, de 1966, nº 5.983, de 1981, nº 10.297, de 1996, e nº 13.342, de 2005, e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, de 03 de agosto de 2012. Disponível em:
http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2012/lei_12_15856.htm. Acesso em: 04 de janeiro de 2017.

_____. **CAF - Central de Atendimento Fazendário**. 2017. Disponível em:
<http://caf.sef.sc.gov.br/Views/Publico/BaseConhecimento/BuscarBaseConhecimento.aspx?assunto=25> Acesso em 20 de dezembro de 2016.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação?** Belo Horizonte, n. 29, ano 5, set. 2007.

SARTORI, Karina. Fiscalidade na Idade Média: Bártolo de Sassoferrato. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). **O Tributo na História: da Antiguidade à globalização**. Florianópolis, SC: Fundação Boiteux, 2006. p. 45-60.

SCAFF, Fernando Facury. 50 anos de tributação e finanças como um desafio ao País. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 25 de março de 2014. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/contas-vista-50-anos-tributacao-quem-pensando-pais>>. Acesso em: 15 de dezembro de 2016.

SCHARFSTEIN, David. S.; STEIN, Jeremy C. Herd Behavior and Investment. **The American Economic Review**, v. 80, n. 3, p. 465-479, 1990.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. 389 p.

SILVA NETO, Orlando Celso da. **É possível a Análise Econômica do Direito do consumidor?** Academia.edu Disponível em: https://www.academia.edu/14627747/%C3%89_POSS%C3%8DVVEL_A_AN%C3%81LISE_ECON%C3%94MICA_DO_DIREITO_DO_CONSUMIDOR. Acesso em 20 de dezembro de 2016.

SKIDMORE, Thomas. **Brasil: de Getúlio Vargas a Castelo Branco (1930-1964)**. 7. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1982. 512 p.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Investigação sobre sua natureza e suas causas. V. II. São Paulo: Nova Cultural Ltda, 1996. 400 p.

SOARES, Rodrigo Goyena; **História do Brasil I: O tempo das monarquias**. São Paulo: Saraiva, 2016. 216 p.

STELTZER, Joana; GONÇALVES, Everton das Neves. Crítica e Possibilidades da Análise Econômica do Direito. **IV Colóquio Internacional de Epistemologia e Sociologia da Ciência da Administração**. Florianópolis, 2014.

TARUFFO, Michele. Observações sobre os modelos processuais de *civil law* e do *common law*. **Revista de Processo**, v. 110, p. 141-152, 2003.

THE LAFFER CENTER. **The Laffer Curve**. Disponível em: <http://www.laffercenter.com/the-laffer-center-2/the-laffer-curve/>. Acesso em 10 de janeiro de 2017.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003.

_____. Transação Tributária. **Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro**. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/uuid/dDocName%3A558067>. Acesso em 11 de novembro de 2015.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. 464 p.

_____. **Os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. 498 p.

_____. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 89-110.

UNITED STATES OF AMERICA. **Internal Revenue Service**. Disponível em: <https://www.irs.gov/uac/about-irs>. Acesso em: 14 de outubro de 2016.

_____. Internal Revenue Service. **Offer in Compromise**. Cap. 8. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part5/irm_05-008-001.html

_____. Internal Revenue Service. **Processing Closing Agreements in Appeals**. Cap. 13. Disponível em: https://www.irs.gov/irm/part8/irm_08-013-001.html#d0e42. Acesso em: 14 de outubro de 2016

_____. Legal Information Institute. **U.S. Code: Title 26 - Internal Revenue Code**. Disponível em <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26>. Acesso em: 14 de outubro de 2016.

_____. Legal Information Institute. **26 U.S. Code § 7121 - Closing agreements**. Disponível em: https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7121?qt-us_code_temp_noupdates=0#qt-us_code_temp_noupdates Acesso em: 14 de outubro de 2016.

_____. **The Taxpayer Advocate Service is Your Voice at the IRS.** Disponível em: <https://taxpayeradvocate.irs.gov/about/who-we-are>. Acesso em 15 de fevereiro de 2017.

_____. Taxpayer Advocate Service. **2016 Annual Report to Congress.** 2016, v. 3, 174 p. Disponível em: https://taxpayeradvocate.irs.gov/Media/Default/Documents/2016-ARC/ARC16_Volume3.pdf. Acesso em: 14 de fevereiro de 2017.

WEBER, Max. **A ética protestante e o espírito do capitalismo.** 9. ed. São Paulo: Pioneira, 1994. 235 p.

WOLKMER, Antonio Carlos. **História do Direito no Brasil.** 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 129 p.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva.** São Paulo: Dialética, 2002. 175 p.

ANEXOS

ANEXO 1 – PROJETO DE LEI Nº 5.082/2009

PROJETO DE LEI

Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências.

O CONGRESSO NACIONAL decreta:

CAPÍTULO I DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1 Esta Lei estabelece as condições e os procedimentos que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os sujeitos passivos de obrigação tributária deverão observar para a realização de transação, que importará em composição de conflitos ou terminação de litígio, para a extinção do crédito tributário, nos termos dos arts. 156, inciso III, e 171 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Parágrafo único. Em qualquer das modalidades de transação de que trata esta Lei, a Fazenda Nacional poderá, em juízo de conveniência e oportunidade, obedecidos os dispositivos desta Lei, celebrar transação, sempre que motivadamente entender que atende ao interesse público.

Art. 2 Em todos os atos e procedimentos desta Lei, serão observados os princípios do art. 37, caput, da Constituição, do art. 2º da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e os deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade.

Parágrafo único. O sujeito passivo prestará todas as informações que lhe forem solicitadas para esclarecimento dos fatos e solução efetiva dos litígios que sejam objeto de transação.

Art. 3 Caso não se chegue a uma composição do conflito ou a solução do litígio, os ajustes prévios, informações, dados e eventuais propostas de

concessões recíprocas não serão oponíveis ou exigíveis de uma parte em relação à outra.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica, quanto às informações e dados, nos casos em que:

I - a lei determine a formalização de representação fiscal para fins penais; ou

II - seja objeto de declaração ou apresentação obrigatória.

Art. 4 Os procedimentos de transação previstos nesta Lei somente serão aplicados nos casos previamente disciplinados quanto aos requisitos, forma e parâmetros pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional - CGTC.

§ 1 Nos procedimentos de transação tributária, deverão ser observados, obrigatoriamente, o histórico fiscal, a forma de cumprimento de obrigações tributárias, a adoção de critérios de boa governança e a situação econômica do contribuinte.

§ 2 As transações previamente aprovadas pela CGTC poderão ser formalizadas por Procuradores da Fazenda Nacional expressamente designados pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, inclusive para os fins do parágrafo único do art. 10 da Lei no 10.259, de 12 de julho de 2001.

§ 3 A transação nos casos que envolvam valores superiores a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) dependerá de autorização expressa, mediante parecer fundamentado:

I - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, quando os valores envolvidos forem inferiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

II - do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, com anuência do Ministro de Estado da Fazenda, quando os valores envolvidos forem iguais ou superiores a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 4 Para os casos que envolvam valores inferiores ao limite mínimo para ajuizamento de execuções fiscais pela Fazenda Nacional, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação para a hipótese de cobrança extrajudicial e procederá na forma prevista em ato do Ministro de Estado da Fazenda, observado, no que couber, o art. 6o desta Lei.

Art. 5 A transação não aproveita nem prejudica senão aos que nela intervierem, exceto nos casos de sucessores, responsáveis solidários, subsidiários ou substitutos tributários, no que tange aos efeitos sobre a situação jurídica relativa a cada um desses.

Art. 6 A transação nas modalidades previstas nesta Lei poderá dispor somente sobre multas, de mora e de ofício, juros de mora, encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária, bem como valores oferecidos em garantia ou situações em que a interpretação da legislação relativa a obrigações tributárias seja conflituosa ou litigiosa.

§ 1o A redução de sanções de natureza pecuniária, de juros de mora e demais acréscimos pecuniários, conforme os critérios desta Lei, será admitida somente nas modalidades específicas de transação por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, respeitados os seguintes limites:

I - até cem por cento do seu valor, no caso de exigências de multas decorrentes unicamente do descumprimento de obrigações acessórias;

II - até cinquenta por cento das multas, de mora e de ofício;

III - até sessenta por cento dos juros de mora incidentes após a constituição do crédito tributário;

IV - até cem por cento do encargo de sucumbência e demais encargos de natureza pecuniária.

§ 2o O montante de reduções de que tratam os incisos I, II e III do § 1o limita-se a cinquenta por cento do montante do crédito tributário consolidado.

§ 3o Nas modalidades de transação em processo judicial ou administrativa por adesão, poderá ser relevado o encargo legal e as verbas sucumbenciais.

§ 4o O disposto nos incisos I e II do § 1o não se aplica às multas não passíveis de redução em decorrência de previsão expressa em lei e às multas previstas no § 1o do art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no § 6o do art. 80 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

Art. 7o A transação, em qualquer das suas modalidades, não poderá:

I - implicar negociação do montante do tributo devido;

II - afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos:

a) que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal;

b) que fundamente crédito tributário objeto de:

1. dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002;

2. súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993;

3. pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 1993;

4. pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda;

5. solução de consulta especial emitida pelo Secretário da Receita Federal do Brasil; ou

6. súmula vinculante editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; e

III - dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio.

§ 1o Não constituem negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação e conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.

§ 2o É competência da CGTC a admissão e análise de proposição que envolva interpretação de conceito indeterminado do direito, para efeito de conclusão de processo de transação, na forma do § 1o, ficando esse entendimento sujeito à homologação por turma especializada da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

§ 3o Na composição de controvérsia jurídica, poderá a Fazenda Nacional eleger as hipóteses do art. 108 da Lei n.º 5.172, de 1966, para alcançar a solução do conflito ou litígio.

Art. 8o Admitida a proposta, o prosseguimento da transação poderá ser subordinado, concomitante ou alternadamente:

I - à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelo sujeito passivo;

II - à substituição ou ao efeito de solidariedade do administrador inidôneo, nos termos do art.42 desta Lei.

Art. 9o Sem prejuízo do disposto no art. 14, será aplicada multa sancionatória pelo descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação.

Art. 10. Sem prejuízo das competências originárias da autoridade administrativa tributária, em quaisquer das modalidades de transação, o sujeito passivo, no exercício dos deveres a que se refere o art. 3o desta Lei, facultará à Fazenda Nacional acesso e fiscalização dos livros e documentos necessários aos procedimentos referidos nesta Lei,

identificadas conforme a proposta, ou às questões que forem objeto do termo de transação ou com estas relaciona das.

Art. 11. A celebração da transação, em todas as modalidades previstas nesta Lei, implicará renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso, administrativo ou judicial, no que tange ao mérito das questões deduzidas como objeto do termo de transação.

Parágrafo único. No caso de a pessoa jurídica fazer parte de ação coletiva, ela deverá declarar formalmente a renúncia expressa e irrevogável aos efeitos da ação, bem como qualquer alegação de direito sobre a qual referida ação se funda.

Art. 12. O termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente, quanto à sua nulidade.

§ 1 Verifica-se a nulidade do termo de transação quando:

I - não estiverem presentes condições ou requisitos, formais ou materiais, exigidos por esta Lei;

II - verse sobre:

a) as matérias vedadas pelo art. 7 desta Lei; ou

b) a disposição de resultado de litígio já decidido por sentença judicial transitada em julgado, a partir da data de sua publicação ou ciência por alguma das partes;

III - houver prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação;

IV - ocorrer dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito.

§ 2 A decretação da nulidade far-se-á:

I - de ofício, pela CGTC ou órgão administrativo com competência por ela delegada, em qualquer caso, após notificação ao sujeito passivo para,

querendo, manifestar-se no prazo de quinze dias, salvo se ele próprio for o requerente; ou

II - no âmbito judicial, mediante pedido da Fazenda Nacional ou do sujeito passivo, pelo juízo competente que houver homologado a transação.

§ 3 Qualquer alegação concernente ao disposto neste artigo que, com infração aos compromissos firmados no termo de transação ou no termo de ajustamento de conduta, não se faça estritamente nos limites da demonstração de nulidade será considerada como litigância de má-fé, punível conforme os art. 17 e 18 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, excetuados os litígios decorrentes da incorreta aplicação, por ato da administração, dos critérios previstos no termo de transação.

§ 4 A anulação do termo de transação, pelos motivos previstos nos incisos III e IV do § 1o, quando caracterizada a infração pelo sujeito passivo dos deveres a que se refere o art. 2o desta Lei, impede a sua habilitação em qualquer outro procedimento de transação tributária por cinco anos, a contar da publicação do ato de decretação de nulidade a que se refere o § 2.

§ 5 A transação não se anula por erro de direito referente às questões que foram objeto da solução de controvérsias entre as partes.

§ 6 O termo de transação será revisto pela autoridade competente, conforme orientação da CGTC e mediante prévia notificação ao sujeito passivo, para ciência e manifestação no prazo de quinze dias, com efeitos ex nunc quando fundado em:

I - lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal; ou

II - aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal.

Art. 13. O descumprimento das obrigações relativas ao termo de transação:

I - interrompe a prescrição, na forma do inciso V d o parágrafo único do art. 174 da Lei n 5.172, de 1966;

II - autoriza a revogação dos compromissos presentes ou futuros pactuados no termo de transação, após notificação do sujeito passivo para manifestar-se no prazo de quinze dias, com provas de suas alegações.

Parágrafo único. O disposto no inciso II não afasta renúncia de que trata o art. 11.

Art. 14. Com a revogação ou anulação da transação, o crédito tributário será exigido no seu valor originário, com seus acréscimos legais, descontando-se o montante pago no período, prosseguindo-se na cobrança ou na execução do crédito inscrito em dívida ativa, não se aplicando as reduções previstas no art. 6.

Parágrafo único. O disposto no caput implica cancelamento da certidão de que trata o inciso II do art. 20.

Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei:

I - transação em processo judicial;

II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;

III - transação por recuperação tributária; e

IV - transação administrativa por adesão.

CAPÍTULO II DO REGIME GERAL DA TRANSAÇÃO

Art. 16. O sujeito passivo somente poderá propor transação quando atendidos os requisitos previstos nesta Lei e nos seus regulamentos.

Parágrafo único. A proposta de transação poderá ser apresentada uma única vez, o que se definirá pela matéria objeto do conflito ou litígio.

Art. 17. É condição para assinatura do termo de transação que o sujeito passivo tenha cumprido todas as obrigações tributárias acessórias quando essas não sejam especificamente objeto do conflito ou litígio.

Art. 18. A proposta de transação deverá ser instruída com:

I - completa e adequada qualificação do sujeito passivo, incluindo:

a) o endereço e o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica - CNPJ de sua sede e, se houver, de suas filiais, quando estas possam aproveitar-se do resultado da transação, o u o número de inscrição no Cadastro de Pessoas Físicas - CPF;

b) o endereço postal e o endereço eletrônico aos quais deverão ser encaminhadas todas as comunicações referidas nesta Lei, ou em seus regulamentos, ao longo de todo o procedimento de

transação e período de cumprimento do termo de transação, devendo, caso o endereço postal eleito para este fim não corresponda ao endereço de sua sede ou domicílio fiscal, justificar expressamente a indicação;

c) a qualificação completa dos seus titulares ou administradores;

d) a qualificação completa do seu representante legal;

e) a qualificação completa do seu representante para o procedimento de transação, se distinto do seu representante legal; e

f) independentemente da documentação que acompanhe a proposta de transação, a explicitação dos poderes conferidos pelo contrato social, estatuto social ou mandato específico ao seu representante para este procedimento, e a indicação do prazo, se houver, de validade destes mesmos poderes;

II - todos os elementos necessários à exata compreensão do conflito ou litígio, incluindo suas conseqüências diretas de natureza tributária ou societária;

III - informação sobre se o sujeito passivo, ou seus controladores, formularam, nos últimos cinco anos:

a) anterior proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

b) procedimento de consulta junto à administração tributária federal sobre o mesmo objeto, no todo ou em parte, da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo e a conclusão do procedimento;

c) procedimento de compensação tributária, na forma do art. 170 da Lei no 5.172, de 1966, de qualquer natureza e sob qualquer fundamento, que envolva, direta ou indiretamente, o mesmo objeto da presente proposta de transação, especificando, em caso positivo, o número do correspondente processo administrativo, o seu objeto específico e a conclusão do procedimento;

IV - atendimento aos demais requisitos materiais e formais exigidos por esta Lei ou seus regulamentos; e

V - as propostas originais de concessões para a extinção do litígio e da obrigação tributária.

Parágrafo único. Caberá ao sujeito passivo a apresentação de todas as provas dos fatos que venha a alegar na proposta de transação, incluindo pareceres, perícias e outros documentos relevantes.

Art. 19. A proposta de transação será apresentada à autoridade administrativa competente, conforme determinado por ato da CGTC, e protocolizada na correspondente unidade administrativa.

§ 1 Considera-se recebida a proposta de transação no primeiro dia útil seguinte ao seu protocolo.

§ 2o Para os fins desta Lei, considerar-se-á admitido o processamento da proposta pela autoridade administrativa, salvo ato ou manifestação em contrário, no sexagésimo dia subsequente à data de sua recepção, na forma do § 1, desde que dia útil.

§ 3 O disposto no § 2 não se aplica:

I - quando a autoridade administrativa receptora da proposta for incompetente para processá-la, nos termos de resolução da CGTC;

II - quando, após a recepção e antes da admissão do processamento da proposta de transação, houver sido exigida do sujeito passivo a retificação ou a complementação da sua proposta ou da documentação que a acompanhe, hipótese em que, s em prejuízo do aproveitamento dos elementos referidos no art. 18, o protocolo da emenda considerar-se-á como nova apresentação de proposta para os fins deste artigo.

§ 4 A autoridade administrativa competente pode admitir ou recusar a proposta de transação, bem como aceitar ou não as concessões apresentadas pelo sujeito passivo, em decisão cuja motivação poderá ser na forma do § 1o do art. 50 da Lei no 9.784, de 1999.

Art. 20. A admissão do procedimento de transação pela autoridade administrativa competente, mediante despacho fundamentado, na forma dos §§ 2o e 3o do art. 19, implicará os seguintes efeitos:

I – suspensão do processo administrativo ou judicial no curso do procedimento de transação;

II - direito do sujeito passivo, nas matérias objeto da sua proposta e nos limites da respectiva admissão pela Fazenda Nacional, a obter certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei no 5.172, de 1966, desde que os eventuais impedimentos para sua emissão sejam limitados às obrigações objeto da respectiva proposta de transação;

III - autorização do sujeito passivo à Fazenda Nacional, desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, para solicitação, no Brasil ou no exterior, aos órgãos administrativos competentes ou a instituições financeiras, de informações e documentos necessários à verificação da situação fiscal e financeira do devedor, inclusive os submetidos a sigilo, relativos ao objeto da respectiva proposta de transação.

§ 1o Sem prejuízo da continuidade do procedimento de transação, a suspensão prevista no inciso I não abrangerá os demais processos

judiciais ou administrativos em curso, que não sejam objeto do procedimento de transação.

§ 2o O histórico fiscal do sujeito passivo poderá ser utilizado para a admissibilidade de garantias com vistas à preservação do direito da Fazenda Nacional.

Art. 21. As partes terão cento e oitenta dias a partir da admissão do processamento da proposta para alcançar solução para o conflito ou litígio.

§ 1o O prazo previsto no caput não se suspende nem se interrompe, podendo ser prorrogado em até cento e oitenta dias, mediante decisão motivada da CGTC ou da autoridade administrativa competente.

§ 2o Escoado o prazo para celebração da transação, sem solução para o conflito ou litígio, o crédito tributário será exigido nos termos do Art 14 desta Lei.

Art. 22. No caso de revisão da proposta de transação pela autoridade administrativa competente, o sujeito passivo será imediatamente notificado, nos termos do art. 23 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, por via postal, com aviso de recebimento, ou por meio eletrônico, com registro de envio, presumindo-se a recepção de qualquer destas comunicações, desde que enviada para o endereço postal ou eletrônico informado na proposta de transação, respectivamente, no décimo quinto dia subsequente à sua postagem ou ao seu envio eletrônico.

Art. 23. A autoridade administrativa competente, designada por resolução da CGTC, examinará a proposta de transação apresentada pelo sujeito passivo e encaminhará àquela Câmara manifestação pela sua aprovação, rejeição ou modificação.

§ 1 Alcançada a solução para o conflito ou litígio, a CGTC deverá produzir o termo de transação.

§ 2 O termo de transação surtirá seus efeitos desde a sua assinatura pelas partes, ou, em se tratando de transação em processo judicial, desde a sua homologação pelo juiz competente.

§ 3 A transação:

I - é ato jurídico que se aperfeiçoa e extingue o crédito tributário após o cumprimento integral das obrigações e condições pactuadas nas cláusulas do respectivo termo;

II - não autoriza restituição ou compensação de importâncias já pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos cuja opção se tenha verificado anteriormente à celebração do respectivo termo;

III - autoriza, quando necessário, a substituição da certidão de dívida ativa, a qualquer tempo, sem qualquer ônus para a Fazenda Nacional; e

IV - exclui o impedimento à obtenção de certidão positiva com efeito de negativa, nos termos do art. 206 da Lei no 5.172, de 1966, salvo disposição contrária expressamente prevista no termo de transação, nas matérias que lhe sirvam de objeto, desde que:

a) os impedimentos para sua concessão sejam limitados às obrigações que sirvam de objeto ao termo de transação; e

b) não exista processo administrativo ou judicial em curso para a anulação ou revogação de termo de transação, nos termos dos arts. 12 e 13 desta Lei, ficando revogada certidão anteriormente emitida.

Art. 24. São requisitos obrigatórios do termo de transação:

I - forma escrita;

II - qualificação das partes transadoras;

III - referência à decisão administrativa que autoriza a celebração da transação;

IV - especificação das obrigações ajustadas;

V - fixação do valor da multa sancionatória, nos termos do art. 9;

VI - cláusulas do acordo, incluindo:

- a) condições econômicas consideradas;
- b) responsabilidades no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos gestores, titulares, sócios e administradores no caso de pessoa jurídica;
- c) renúncia expressa do sujeito passivo aos direitos ou interesses anteriores relativos ao objeto da transação, incluindo direito de promover qualquer medida contenciosa, judicial ou administrativa;
- d) fixação do valor devido e o montante de renúncia do crédito tributário, se houver;

VII - data e local de sua realização; e

VIII - assinatura das partes.

§ 1 Quando a matéria objeto do litígio entre a Fazenda Nacional e o sujeito passivo estiver presente em dois ou mais processos administrativos ou judiciais, a autoridade administrativa competente poderá autorizar a realização de procedimento de transação comum a todos, seguido de um único termo de transação.

§ 2 Na assinatura do termo de transação, a Fazenda Nacional será representada pelo Procurador da Fazenda Nacional indicado pela CGTC ou pela Câmara de Transação e Conciliação - CTC de que trata o art. 48.

§ 3 Os documentos que compõem o processo de transação serão arquivados na unidade da Fazenda Pública que jurisdiciona o domicílio fiscal do contribuinte e as ementas dos termos de transação serão divulgadas na rede mundial de computadores na forma de regulamento, com preservação de informações sujeitas a segredo na forma do art. 198 da Lei no 5.172, de 1966.

Art. 25. O termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação.

§ 1 O sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, o qual deverá ser cumprido integralmente, sob pena de revogação do termo de transação.

§ 2 À autoridade administrativa competente caberá aprovar ou rejeitar termo de ajustamento de conduta fiscal.

§ 3 O termo de ajustamento de conduta especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados em cada caso.

Art. 26. No ajustamento de conduta, o sujeito passivo poderá, de acordo com a sua proposta e com prévia anuência da autoridade administrativa competente, adotar os procedimentos de denúncia espontânea ou de imputação dos débitos inscritos em dívida ativa.

Art. 27. Aplica-se ao termo de ajustamento de conduta o disposto no art. 39, inciso I, e art. 42 desta Lei.

Art. 28. Assinado o termo de transação, na forma dos arts. 23 e 24, e havendo processo judicial em curso sobre a matéria objeto de transação, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional diligenciará junto ao juiz ou tribunal onde se encontre o processo, para informar sobre a transação e requerer as providências processuais cabíveis.

§ 1o As execuções fiscais correspondentes aos débitos transigidos serão suspensas e os autos arquivados, sem baixa definitiva de distribuição, até que sejam pagos integralmente os montantes acordados.

§ 2o Nos demais casos, com a extinção da ação principal, deverão ser extintas todas as ações cautelares a ela vinculadas.

§ 3o Na hipótese prevista neste artigo, o termo de transação poderá dispor sobre as verbas de sucumbência e custas judiciais.

CAPÍTULO III DAS MODALIDADES ESPECÍFICAS DE TRANSAÇÃO

Art. 29. As modalidades de transação objeto deste Capítulo observarão as disposições dos arts. 1o a 25 e a sua disciplina específica.

Seção I Da Transação em Processo Judicial

Art. 30. A transação em processo judicial terá por objeto o litígio entre as partes, como definido no pedido inicial, cuja solução, para a matéria de fato ou de direito, poderá ser alcançada inclusive mediante a consideração de elementos não constantes no processo judicial.

§ 1 A transação em processo judicial somente será admitida:

I - para créditos tributários devidamente constituídos por lançamento por homologação ou por lançamento de ofício;

II - em qualquer fase do processo judicial, antes da data de publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário, interposto pela Fazenda Nacional ou pelo sujeito passivo; ou

III - no caso de haver execução fiscal em curso:

a) até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos; ou

b) não sendo opostos embargos, até a publicação da decisão que designar a data do leilão.

§ 2 Admitido o processamento da proposta de transação, nos termos do art. 19, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a levará ao conhecimento do juízo responsável pelo processo judicial para que este o suspenda nos termos e prazos definidos nesta Lei.

§ 3 A transação poderá incluir matérias pertinentes àquelas deduzidas em juízo e com estas relacionadas ou conexas.

§ 4 Alcançada a transação para a solução do litígio, observar-se-á o disposto nos arts. 23 e 24 desta Lei.

§ 5 A transação em processo judicial não poderá ocorrer em ações mandamentais ou em ações cautelares.

§ 6 Às transações que tenham por objeto créditos inscritos em dívida ativa, ajuizados ou não, aplicam-se, no que couber, as disposições desta Seção.

Art. 31. Ao regime de transação a que se refere o art. 30 não se aplicam os arts. 331, caput e § 1o, 447 e 448 da Lei no 5.869, de 1973.

Seção II

Da Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial

Art. 32. Declarada a insolvência civil (Lei n 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, art. 955; Lei no 5.869, de 1973, arts. 748 e seguintes) ou decretada a falência do empresário ou da sociedade empresária, segundo os arts. 75 e 76 da Lei no 11.101 de 9 de fevereiro de 2005, ou estando o sujeito passivo em processo de recuperação judicial de que trata o art. 47 da Lei no 11.101, de 2005, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, nos termos de resolução da CGTC.

§ 1 A transação a que se refere o caput somente poderá ser realizada pelo juiz, quando serão apresentadas as propostas pelas partes transadoras, para garantir a satisfação dos créditos tributários, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes.

§ 2 O procedimento deste artigo aplicar-se-á também aos demais casos de concurso de credores com insolvência declarada judicialmente, podendo a Fazenda Nacional, em todos eles, quando caracterizada a imprescindibilidade da medida para a recepção, total ou parcial, dos créditos tributários suportáveis pelos bens do devedor ou pela massa, admitir, por despacho fundamentado, exclusivamente no contexto das

concessões recíprocas que caracterizam o procedimento de transação, o seguinte:

I - conforme o inciso I do art. 172 da Lei no 5.172, de 1966, a remissão parcial do crédito tributário, com base na situação econômica do sujeito passivo;

II - conforme alínea “d” do inciso II do art. 181 da Lei no 5.172, de 1966, anistia de penalidade tributária, condicionada ao cumprimento do termo de transação pelo sujeito passivo, no caso de este se encontrar em recuperação judicial;

III - nos termos dos arts. 155-A e 156, inciso XI, da Lei no 5.172, de 1966, a possibilidade de parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento.

Art. 33. O sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

Art. 34. Quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da transação tributária referida nesta Seção, o respectivo termo não poderá ser concluído ou será nulo, caso já se tenha por encerrado o procedimento, sem prejuízo das conseqüências penais cabíveis.

Seção III

Da Transação por Recuperação Tributária

Art. 35. A recuperação tributária tem por objetivo viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e o interesse público relativo à percepção de tributos, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Parágrafo único. A recuperação tributária não se aplica:

I - a pessoas jurídicas que podem requerer a recuperação judicial de que trata a Lei n o 11.101, de 2005;

II - às entidades de que trata o inciso II do art. 2 da Lei no 11.101, de 9 de fevereiro de 2005.

Art. 36. Poderá requerer a recuperação tributário sujeito passivo que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de dois anos e que atenda, por si e por seus controladores, administradores, gestores e representantes legais, no mínimo aos seguintes requisitos, cumulativamente:

I - não ser insolvente e, se o foi, que estejam declaradas extintas, por sentença transitada em julgado, as responsabilidades daí decorrentes;

II - não haver, há menos de cinco anos, concluído outra transação que, nos termos desta ou de outra lei aplicável à Fazenda Nacional, tenha implicado, direta ou indiretamente, redução do montante devido a título de tributo, juros de mora ou outros acréscimos pecuniários; e

III - não haver sido condenado, há menos de cinco anos, por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ord em tributária.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá desistir forma expressa e irrevogável de impugnação ou recurso interposto, ou de ação judici al proposta, e, cumulativamente, renunciar expressamente a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e ações judiciais que tratem dos débitos objeto do pedido.

Art. 37. O pedido de recuperação tributária deverá ser instruído, sem prejuízo do disposto no art. 18, com:

I - exposição das causas da crise econômico-financeira do sujeito passivo e a demonstração da viabilidade econômica do plano de recuperação;

II - demonstrações contábeis relativas aos cinco últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente do balanço patrimonial, demonstração de resultados acumulados, bem como do resultado desde o último exercício social, e do relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;

III – relação completa dos débitos tributários para com a Fazenda Nacional, sua classificação e valor atualizado, discriminando sua origem, os respectivos vencimentos, se estão inscritos em dívida ativa, se são objeto de execução fiscal, e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente;

IV - certidões dos cartórios de protestos situados na comarca do domicílio ou sede do sujeito passivo e naquelas onde possui filial;

V - relação, subscrita pelo sujeito passivo e por seu advogado, de todas as ações judiciais em que este figure como parte, inclusive as de natureza trabalhista, com a estimativa dos respectivos valores demandados e do grau de risco da condenação ;

VI - relação integral dos empregados, em que conste em as respectivas funções, salários, indenizações e outras parcelas a que têm direito, com o correspondente mês de competência, e a discriminação dos valores pendentes de pagamento;

VII - laudo econômico-financeiro e de avaliação dos bens e ativos do sujeito passivo, subscrito por profissional legalmente habilitado ou empresa especializada;

VIII - relação dos bens particulares dos controladores, administradores, gestores e representantes legais do sujeito passivo, discriminando a data de sua aquisição, o seu valor atual estimado e a existência de algum ônus, encargo ou restrição de penhora ou alienação, legal ou convencional, neste último caso com a indicação da data de sua constituição e da pessoa a quem ele favorece;

IX - extratos atualizados das contas bancárias do evedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsas de valores, no País ou no exterior,

emitidos pelas respectivas instituições financeiras nos cinco dias úteis antecedente à apresentação do pedido, acompanhados de declaração do sujeito passivo assumindo a responsabilidade pelas informações relativamente a valores, à localização e à disponibilidade dos montantes, bem assim comprometendo-se informar à autoridade administrativa competente sobre qualquer movimentação ou alteração que, de modo isolado ou no conjunto dos valores, represente percentual superior a cinco por cento;

X - proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso, por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento de empregabilidade, regularidade tributária perante a União e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais ou estatutos;

XI - compromisso de responsabilidade tributária, assumindo que na constituição ou na aquisição de nova empresa, no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão, pelos sócios ou administradores, esta responderá integralmente pelos tributos devidos pela empresa em recuperação tributária; e

XII - autorização expressa, na forma do art. 20, inciso III, que, neste caso, não se limitará às obrigações que sirvam de objeto à respectiva proposta de transação.

§ 1o A falta de indicação de algum débito vencido, inclusive aqueles que se encontrem com exigibilidade suspensa ou sob contestação em processo administrativo ou judicial, implicará nulidade da recuperação fiscal, ao que se aplicará o disposto no art. 155 da Lei no 5.172, de 1966.

§ 2o Sem prejuízo do disposto no inciso IX, no curso do procedimento de transação ou como condição do termo de transação que venha a ser pactuado, o sujeito passivo poderá ser obrigado à apresentação de contas demonstrativas mensais sob pena de cancelamento do procedimento ou do termo.

Art. 38. Para extinção do crédito tributário, o sujeito passivo poderá, de acordo com o seu plano de recuperação, utilizar, sem qualquer

preferência ou ordem, parcelamentos de débitos vencidos ou dação em pagamento de bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei, nestes casos com prévia anuência da Fazenda Nacional, ou ainda imputação dos débitos, em qualquer caso com expresse reconhecimento do débito integral pelo sujeito passivo, para os efeitos do art. 174, parágrafo único, inciso IV, da Lei no 5.172, de 1966.

Parágrafo único. O plano de recuperação tributária não poderá prever prazo superior a sessenta meses para pagamento dos créditos tributários objeto do termo de transação.

Art. 39. Após admitida pela Fazenda Nacional a pro posta para habilitação no procedimento de transação por recuperação tributária, e sem prejuízo dos efeitos previstos no art. 20, ao sujeito passivo será vedado:

I - desistir da proposta de recuperação tributária; ou

II - alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, sem prévia notificação à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação.

§ 1º A restrição disposta no inciso II, relativamente à alienação ou oneração de bens ou direitos, não se aplica quando o negócio individual mente considerado representar menos de cinco por cento do ativo permanente do sujeito passivo e quando o total das alienações desta natureza for inferior a dez por cento do ativo permanente.

§ 2º Em caso de inadimplência, o termo de recuperação tributária constituirá confissão de dívida, aplicando-se o disposto nos arts. 13 e 14 desta Lei.

Art. 40. Em todos os atos, contratos e documentos firmados no curso do procedimento de transação por recuperação tributária, desde a admis são do processamento da proposta pela Fazenda Nacional até o cumprimento de todas as obrigações pactuadas no eventual termo de transação, o sujeito passivo deverá acrescentar, após a denominação da pessoa jurídica, a expressão “em recuperação tributária”

Parágrafo único. Após a notificação do sujeito passivo sobre a admissão do processamento da sua proposta de transação, ele providenciará a

comunicação desta sua condição, e informará, no prazo de trinta dias, com a documentação correspondente:

I - ao registro público correspondente à sua natureza jurídica, para anotação e divulgação;

II - às administrações tributárias federal, estadual ou distrital e municipal do domicílio da sua sede e de suas filiais;

III - ao correspondente órgão ou entidade regulador ou fiscalizador, quando se tratar de concessionário ou permissionário de serviço público de qualquer natureza;

IV - onde figure como autor ou réu em todos os processos judiciais, de qualquer natureza e em qualquer instância ou grau de jurisdição.

Art. 41. Cumpridas as obrigações no prazo determinado, a autoridade administrativa competente lavrará o termo de encerramento da recuperação tributária.

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto no art.23, § 3o, inciso IV, a celebração de contratos com a administração pública ou a adjudicação de licitação pública, que se efetuar com base em certidões positivas com efeito de negativas obtidas sob o regime de recuperação tributária, fica condicionada à prova da regularidade dos compromissos assumidos, emitida conforme procedimento estabelecido pela CGTC, cabendo sua imediata suspensão no caso de descumprimento comprovado, por despacho fundamentado da autoridade competente, preservado o direito de prova em contrário por parte do sujeito passivo.

Art. 42. Quando a transação por recuperação tributária for proposta por administrador inidôneo, a autoridade administrativa competente poderá solicitar seu afastamento, que será substituído na forma prevista nos atos constitutivos da empresa ou do plano de recuperação tributária, sem prejuízo de manutenção dos efeitos de solidariedade sobre o patrimônio do substituído.

Parágrafo único. Entende-se por administrador inidôneo aquele que:

I - tenha contra si denúncia aceita por juízo criminal por fraude contra credores, fraude de execução ou por qualquer dos crimes contra a ordem tributária;

II - seja reincidente em ilícitos tributários administrativos;

III - se nega a prestar informações à Fazenda Nacional, ou as presta de modo insuficiente, no curso dos procedimentos desta Lei, anterior ou posteriormente à expedição do termo de transação;

IV - descumprir obrigações decorrentes da aplicação da presente Lei;

V - atuar com dolo, simulação ou fraude;

VI - efetuar gastos manifestamente excessivos em relação a sua situação patrimonial ou a da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador;

VII - realizar despesas injustificáveis por sua natureza ou vulto, em relação ao capital da pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador ou ao gênero do negócio, ao movimento das operações e a outras circunstâncias análogas;

VIII - descapitalizar injustificadamente a pessoa jurídica de que seja titular, gestor, dirigente ou administrador, ou realizar operações prejudiciais ao seu funcionamento regular;

IX - omitir créditos, sem relevante razão de direito ou amparo em decisão judicial; ou

X - violar condutas exigidas na legislação civil ou comercial, assim como aquelas previstas em acordos ou tratados internacionais dos quais o Brasil participe.

Seção IV

Da Transação Administrativa por Adesão

Art. 43. A solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, poderão ser objeto de transação por adesão, mediante:

I - autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou

II - previsão em lei específica.

§ 1o A CGTC, mediante análise das solicitações de transação recebidas na forma desta Lei, poderá encaminhar ao exame do Ministro de Estado da Fazenda as hipóteses identificadas como suscetíveis de transação por adesão.

§ 2o A resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos, terá efeitos gerais e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios.

§ 3o O sujeito passivo interessado deverá protocolizar seu pedido de adesão perante a Fazenda Nacional, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos pela CGTC.

Art. 44. O interessado deverá encaminhar proposta de adesão perante a unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil do seu domicílio fiscal, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos em resolução da CGTC.

§ 1o O sujeito passivo transator poderá requerer ao juiz o sobrestamento, por no máximo, noventa dias, de processo judicial em curso.

§ 2o Atendidos os pressupostos, a forma e os prazos fixados na respectiva resolução administrativa de adesão da CGTC, a autoridade administrativa formalizará o termo de transação.

Art. 45. Firmado o termo de adesão, o crédito tributário somente considerar-se-á extinto com o pagamento do débito ajustado, aplicando-se o disposto nos §§ 2o e 3o do art. 23 desta Lei.

CAPÍTULO IV DAS CÂMARAS DE TRANSAÇÃO E CONCILIAÇÃO

Art. 46. À Câmara-Geral de Transação e Conciliação - GTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e presidida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ou por Procurador da Fazenda Nacional por ele indicado, compete:

I - decidir sobre a progressiva implantação das modalidades de transação;

II - editar, sob a forma de resoluções, regulamentos necessários à execução desta Lei, observados, nos casos especificados, o disposto em ato do Poder Executivo;

III - editar resoluções específicas relativas à definição dos requisitos, forma e parâmetros de propostas de transação;

IV - conhecer, por meio da respectiva unidade da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou da Secretaria da Receita Federal do Brasil, de incidente de divergência entre termos de transação expedidos pela Fazenda Nacional, o qual será apresentado no prazo de trinta dias à autoridade administrativa que houver proferido a decisão supostamente divergente, e, uma vez instruído, será remetido à CGTC no prazo de quinze dias, tramitando sem efeito suspensivo;

V - assessorar o Procurador-Geral da Fazenda Nacional em todas as atividades relativas ao cumprimento desta Lei.

§ 1º A CGTC decidirá sobre o incidente de divergência previsto no inciso IV no prazo de trinta dias e indicará à autoridade administrativa competente que promova os ajustes no termo de transação considerado inadequado, desde que expedido há menos de cento e vinte dias, de forma a ajustá-lo ao termo de transação definido como paradigma.

§ 2º Desde a admissão do processamento da proposta até a conclusão do procedimento de transação, com a assinatura do termo, todas as questões relativas a transação serão conhecidas e decididas pela CGTC ou pela autoridade administrativa designada para este fim.

Art. 47. São requisitos obrigatórios da decisão da CGTC que autoriza a celebração de transação:

I - forma escrita e a qualificação das partes trans atoras;

II - relatório, que conterà o resumo do conflito ou litígio, demonstrativo detalhado do crédito tributário consolidado objeto da transação, o montante de renúncia do crédito tributário, se houver descrição do procedimento adotado e das concessões ou ajustes propostos;

III - decisão com todos os seus fundamentos, de fato e de direito, as suas motivações e as condições para cumprimento do acordo, incluindo:

a) as condições econômico-financeiras consideradas;

b) os compromissos para a extinção da obrigação tributária;

c) as responsabilidades das partes no eventual descumprimento dos termos acordados, inclusive dos sócios e administradores no caso de pessoa jurídica.

Parágrafo único. A motivação deverá ser clara e congruente com as circunstâncias objetivas do proponente, podendo consistir em declaração de concordância com anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão considerados como parte integrante do termo de transação.

Art. 48. Ato conjunto do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e do Secretário da Receita Federal do Brasil poderá, nos termos de resolução da CGTC, instituir Câmaras de Transação e Conciliação - CTC, presididas por Procurador da Fazenda Nacional, para realizar todos os atos necessários à aplicação desta Lei.

§ 1 A CTC competente poderá delegar a Procurador da Fazenda Nacional ou a Auditor da Receita Federal do Brasil, integrante ou não de sua composição, os seguintes atos:

I - apreciar e deliberar quanto à admissibilidade d e proposta de transação:

a) nos casos relacionados no art. 7º; ou

b) quando verificada a ausência de quaisquer informações ou documentos indicados no art.

18, se, notificado o sujeito passivo, a deficiência não for sanada no prazo de dez dias;

II - expedir notificações ao sujeito passivo ou efetuar requisições a órgãos ou entidades da administração pública, bem como a pessoas físicas ou jurídicas relacionadas ao procedimento de transação;

III - decretar a caducidade do procedimento de transação pelo advento do prazo a que se refere o art. 21;

IV - rejeitar motivadamente a proposta de transação ;

V - celebrar termo de transação; e

VI - praticar outros atos autorizados pela CTC.

§ 2º As CTC deverão apresentar relatórios semestrais sobre o desempenho das suas atividades, consolidados na CGTC, com publicização por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Art. 49. A CGTC e a CTC serão compostas, paritariamente, por membros designados pelo Ministro de Estado da Fazenda entre servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, conforme os critérios a serem estabelecidos em ato do Poder Executivo.

§ 1º Os integrantes da CGTC e da CTC deverão possuir reputação ilibada, conhecimentos jurídicos, contábeis e econômicos, mais de dez anos de exercício funcional nas suas atuais carreiras e estar habilitados, a partir de cursos de formação específicos, nas práticas de mediação e transação.

§ 2º A permanência dos membros será limitada a quatro anos, podendo estender-se por mais quatro, uma única vez, desde que comprovada a participação em cursos de atualização e observada a avaliação dos resultados alcançados no exercício da função.

§ 3 Poderão participar das reuniões da CGTC, sem competência para deliberar e desde que atendam aos mesmos requisitos exigidos no § 1o:

I - dois representantes da Controladoria-Geral da União, sendo sua prévia convocação obrigatória; e

II - dois representantes dos contribuintes, escolhidos pelo Ministro de Estado da Fazenda, a partir de lista sêxtupla composta por conselheiros dos Conselhos de Contribuintes indicados por entidades de classe de categorias econômicas de nível nacional, mediante eleição direta, secreta e em turno único organizada na forma de ato da presidência do Conselho de Recursos Fiscais.

§ 4 Além dos impedimentos previstos no art. 14 da Lei n 9.307, de 23 de setembro de 1996, os membros da CGTC e das CTC deverão declarar impedimento ou suspeição sempre que:

I - houver atuado como autoridade lançadora, representante administrativo ou judicial da Fazenda Nacional no processo administrativo ou judicial no curso do qual haja sido proposto procedimento de transação ou, sob qualquer outra forma, praticado ato decisório;

II - tratar-se de matéria que, desde a época dos fatos até a conclusão do procedimento de transação, possa ter relação, direta ou indireta, com interesses de sujeito passivo, ou de seus controladores, administradores, gestores ou representantes legais no caso de pessoa jurídica, de quem seja cônjuge, companheiro ou parente, consangüíneos ou a fins, até o terceiro grau;

III - nos últimos dez anos, tenha sido empregado ou prestado serviços, a qualquer título, a sujeitos passivos ou a entidades envolvidos no procedimento de transação.

§ 5 O CGTC, bem como o CTC, é órgão colegiado com atribuição de deliberar sobre a autorização e disciplinamento para celebração de transação.

§ 6 O CGTC definirá em resolução normas complementares sobre cabimento, tempo e modo de celebração do termo de transação, tudo sendo aplicável, no que couber, às CTC.

§ 7 O regimento interno da CGTC, aprovado por portaria do Ministro de Estado da Fazenda, estabelecerá o seu funcionamento, o número de seus membros, a presidência atribuída a Procurador da Fazenda Nacional, bem como a formação e atuação de CTC, que reproduzirá os mesmos elementos e critérios da CGTC.

Art. 50. As sessões da CGTC e CTC serão públicas, salvo decisão em contrário de ambas as Câmaras, mediante requerimento do sujeito passivo o transator, quando examinar matéria sigilosa ou dados profissionais ou empresariais restritos.

Parágrafo único. O regimento interno da CGTC regulamentará o disposto no caput.

Art. 51. É defeso aos integrantes da CGTC, da CTC e aos servidores públicos, no desempenho das funções de transatores:

I - receber, a qualquer título e sob qualquer pretexto, honorários, percentagens ou custas processuais;

II - representar interesses do sujeito passivo; ou

III - receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas ou de entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei.

Art. 52. Os membros da CGTC ou da CTC e o Procurador da Fazenda Nacional ou o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, durante o exercício de competência delegada, gozarão das prerrogativas de independência funcional e inamovibilidade, e deverão agir com imparcialidade, independência, diligência, sigilo funcional e observar a todos os fundamentos, princípios e critérios desta Lei.

Parágrafo único. Os servidores referidos nocabut, inclusive os referidos no § 3o do art. 49, e aqueles servidores públicos que atuarem sob as ordens ou orientações da CGTC ou CTC serão responsabilizados criminal ou administrativamente apenas nos casos de dolo ou fraude,

comprovado mediante processo administrativo disciplinar ou ação penal.

Art. 53. O Ministro de Estado da Fazenda, por solicitação do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, poderá requisitar servidores públicos federais para atuarem provisoriamente em processo específico de transação, na qualidade de assessores técnicos da CGTC ou das CTC.

§ 1o O Ministro de Estado da Fazenda poderá solicitar a cessão, com ônus para a União, de servidor de Estado, do Distrito Federal ou de Município para atender à finalidade prevista no caput.

§ 2o A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, atendendo a solicitação da CGTC, poderá contratar empresas ou profissionais com competência técnica reconhecida para prestar assessoramento pericial nos procedimentos de transação.

CAPÍTULO V DAS SANÇÕES PENAIS

Art. 54. É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1o e 2o da Lei no 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal, a partir do período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes tiver protocolizado a proposta de transação.

§ 1 A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2o Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

CAPÍTULO VI DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 55. A Lei no 9.430, de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.

§ 1 A competência para solucionar a consulta ou declarar sua ineficácia será atribuída:

I - a unidade central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos casos de consultas formuladas por órgão central da administração pública federal, por autarquias federais, ainda que sob regime especial, fundações públicas federais ou por entidade representativa de categoria econômica ou profissional de âmbito nacional;” (NR)

“Art. 48-A. A consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto à interpretação da legislação tributária federal, aplicáveis às situações de interesse geral, poderá ser formulada à Secretaria Receita Federal do Brasil por:

I - representante da administração pública estadual, distrital ou municipal, inclusive suas autarquias, ainda que sob regime especial, e fundações;

II - confederação sindical ou entidade de classe de âmbito nacional;

III - outros proponentes, definidos em ato do Poder Executivo.

§ 1 A formulação da consulta deverá guardar pertinência temática direta com a atividade, setor, objeto social e competência institucional dos respectivos consulentes.

§ 2 A propositura realizada pelas entidades referidas no inciso III do caput dependerá de autorização dos associados, na forma estabelecida n os seus respectivos atos constitutivos.

§ 3 A solução de consulta especial será vinculante a todos os associados da entidade referida no inciso III, uma vez confirmada a adesão da entidade consulente, ou, a critério da administração e nos prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a todos que vierem a aderir expressamente.

§ 4 A competência para solucionar a consulta especial será do órgão central da Secretaria da Receita Federal do Brasil, ouvida a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

§ 5 A solução de consulta especial será publicada no Diário Oficial da União e em sítio na rede mundial de computadores e prevalecerá sobre eventual solução de consulta específica.

§ 6 As consultas de caráter individual formalizadas nos termos do art. 48 da Lei no 9.430, de 1996, quando tratarem de assuntos de interesse geral, serão convertidas em consultas especiais.

§ 7 A consulta especial não suspende o prazo e a forma de recolhimento do tributo antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.” (NR)

“Art. 50-A. O Poder Executivo regulamentará a forma, os prazos, os procedimentos e os efeitos das consultas e de sua adesão, bem como os requisitos necessários para a implementação do disposto nesta Seção.” (NR)

Art. 56. O Decreto no 70.235, de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 46.

Parágrafo único. Também poderão formular consulta: I - os órgãos e entidades da administração pública; e

II - as entidades representativas de categorias econômicas ou profissionais.” (NR)

“Art. 47

Parágrafo único. Sem prejuízo do disposto nocaput, a consulta poderá ser formulada por meio da Internet, na forma disciplinada em ato da administração tributária.” (NR)

“Art. 49-A. No caso de a consulta a que se refere o art. 48-A da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, ser eficaz, o crédito tributário relativo à matéria consultada poderá ser pago ou parcelado até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão:

I - sem incidência de multa de mora em relação aos tributos com vencimentos ocorridos no período referido no art. 48;

II - com a incidência de juros e multa de mora quanto aos tributos com vencimentos ocorridos anteriormente à formulação da consulta.

§ 1 O parcelamento de que trata o caput poderá ser solicitado independentemente de o sujeito passivo já possuir outros parcelamentos para com a Fazenda Nacional.

§ 2 O disposto neste artigo aplica-se aos associados ou filiados de entidade representativa de categoria econômica ou profissional identificados na consulta.” (NR)

“Art.53.....

.....

Parágrafo único. Na hipótese do parágrafo único do art. 47, a administração tributária poderá atribuir o preparo e o exame de admissibilidade do recurso à unidade da administração tributária diversa da prevista no caput.” (NR)

Art. 57. A Lei no 10.522, de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 10.

§ 1 Ao parcelamento referido no art. 49-A do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, aplicam-se, no que couber, as regras fixadas nesta Lei.” (NR)

Art. 58. O inciso VI do art. 965 da Lei no 10.406, de 2002 - Código Civil, passa a vigorar com a seguinte redação:

“VI - o crédito pelos tributos devidos à Fazenda Pública;” (NR)

CAPÍTULO VII DAS DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 59. Toda e qualquer transação em matéria tributária somente poderá ser efetivada por meio das modalidades prevista nesta Lei.

Art. 60. O disposto nesta Lei aplica-se, no que couber, aos créditos não-tributários inscritos em dívida ativa da União.

Parágrafo único. Após a admissão do processamento da proposta de transação, na forma dos §§ 2o e 3o do art. 19, o órgão ou a entidade originalmente responsável pela constituição ou pela administração do crédito, quando não pertencente à estrutura do Ministério da Fazenda, será consultado pela CGTC ou pela CTC competente, conforme o caso, para que, no prazo de trinta dias, manifeste a sua objeção à seqüência do procedimento ou a aspectos específicos da proposta formulada pelo sujeito passivo.

Art. 61. Esta Lei não se aplica ao regime previsto na Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006.

Art. 62. Esta Lei entrará em vigor um ano após a data de sua publicação.

Art. 63. Revoga-se o art. 49 do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

Brasília,

EM Interministerial nº 00204/2008 - MF

Brasília, 10 de dezembro de 2008.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

1. Submetemos à elevada apreciação de Vossa Excelência a minuta do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, resultado das discussões com vários setores da sociedade, da administração tributária e do Poder Judiciário.

2. O anteprojeto vem no bojo de um conjunto de medidas destinadas à modernização da Administração Fiscal, para tornar a sua atuação mais transparente, célere, desburocratizada e eficiente. As outras medidas que caminham no mesmo sentido consistem na edição de outras duas leis ordinárias (uma referente aos mecanismos de cobrança dos créditos inscritos na dívida ativa da União e a outra, à execução fiscal administrativa) e uma lei complementar (alteração do Código Tributário Nacional), essa última indissociável do presente anteprojeto, visto que alguns de seus efeitos dependem das alterações naquela lei propostas (como os que tratam da interrupção da prescrição, das causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e da prova da regularidade fiscal).

3. O escopo do anteprojeto é o de constituir nova relação entre a administração tributária e os contribuintes, possibilitando que as duas partes, mediante entendimento direto, alcancem uma aplicação mais homogênea da legislação tributária. O presente Anteprojeto de Lei parte dos permissivos já existentes nos artigos 156, incisos III e IV, 171 e 172 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5172, de 1966, entre nós vigorando com força de Lei Complementar). Assim é que a transação em matéria tributária está prevista no CTN, mas até presente a data não foi regulamentada.

4. Hoje se estima, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que a fase administrativa do processo tributário tenha, em média, uma duração de 04 anos para ser concluída e a fase judicial, 12 anos. Esse fato, somado à ineficácia da execução fiscal dos créditos tributários, explica, em boa medida, o fato de que menos de 1% do estoque da dívida ativa da União de R\$ 400 bilhões de reais ingressa nos

cofres públicos a cada ano por essa via, sendo que o percentual do ingresso não ultrapassa a dois vírgula cinco por cento do estoque (R\$ 9,6 bilhões de reais de arrecadação em 2006), mesmo com as medidas de parcelamento adotadas (REFIS, PAES e PAEX) e com a incorporação dos depósitos judiciais. O estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já alcança a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais. Esse número representa 1,5 vezes a arrecadação da União de 2006 e, apenas no âmbito da arrecadação federal, cerca de metade do PIB do país.

5. Vale notar, ainda, que a morosidade na resolução dos litígios tributários produz graves distorções nos mercados, sendo profundamente danoso para a livre concorrência. As sociedades empresariais que honram pontualmente suas obrigações fiscais vêm-se, muitas vezes, na contingência de concorrer com outras que protraem no tempo o pagamento de tributos por meio de discussões administrativas e judiciais meramente protelatórias.

6. A concretização das medidas previstas no Anteprojeto em comento aumentará a eficácia do sistema arrecadatório nacional. Com efeito, os conflitos tributários serão resolvidos em menor prazo, no máximo em um ano, o que tornará, para o contribuinte, mais vantajosa a transação do que a aposta em longas discussões judiciais.

7. Assim sendo, a transação traduzir-se-á em uma maior participação do contribuinte na administração tributária, o que implica uma significativa mudança de paradigmas na relação Estado / contribuinte. Para a Fazenda Nacional, a vantagem será a realização imediata de créditos tributários, sem os altos custos do processo judicial, o que, sem dúvida, vem ao encontro do interesse público. Ademais, a adoção desses meios alternativos, a médio prazo, desafogará as instâncias administrativas de julgamento e o Poder Judiciário.

8. Também é certo que a transação tributária importará em maior segurança jurídica para o contribuinte, bem como no aperfeiçoamento e uniformização da interpretação das normas tributárias no âmbito da Administração Fiscal. De fato, o Anteprojeto prevê o julgamento por um órgão técnico especializado, único apto a lidar com a grande complexidade da legislação tributária pátria, garantindo, assim, a

resolução eficiente, segura e justa dos litígios tributários. Além disso, terá efeitos significativos para aliviar o Poder Judiciário e as instâncias administrativas de julgamento, diminuir a litigiosidade na aplicação da legislação tributária, permitir a maior eficiência na arrecadação dos tributos e o aumento do cumprimento voluntário das obrigações tributárias, com a eliminação dos desperdícios públicos decorrentes da sistemática em vigor.

9. Importante ressaltar que em vários países, como a Alemanha, França, Reino Unido, Itália, Estados Unidos e México adotam o instituto, que tem-se mostrado de grande valia para a efetiva recuperação dos créditos e para a própria realização da justiça fiscal. Na atual conjuntura, a falta de e sua regulamentação tem sido sentida pelos operadores do direito tributário no Brasil.

10. O anteprojeto prevê quatro modalidades de transação - a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência; a transação por recuperação tributária e a transação administrativa por adesão, além de prever que o termo de transação poderá ser condicionado à exigência de assinatura de termo de ajustamento de conduta, prévio, suplementar ou incluso no próprio termo de transação, que especificará as condições para o cumprimento das obrigações e demais deveres tributários assumidos, inclusive prazos ou procedimentos a serem observados.

11. Caberá à Câmara-Geral de Transação e Conciliação - CGTC, vinculada à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e composta paritariamente por procuradores da Fazenda Nacional e por auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil, disciplinar, analisar e deliberar sobre os pedidos de transação.

12. O anteprojeto estabelece os seguintes requisitos gerais para a transação:

a) ocorrerá somente nos casos previamente disciplinados e autorizados pela Câmara

Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional - CGTC (art. 4º);

b) nos casos de valores superiores a um milhão de reais deverá a prévia autorização do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, e superiores a dez milhões, do Ministro da Fazenda (§3º do art. 4º);

- c) para valores inferiores ao limite mínimo de execução fiscal, a PGFN, ouvida a CGTC, fixará os critérios de transação (§4º do art. 4º);
- d) a transação não aproveitará nem prejudicará senão aos que nela intervirem (art. 5º);
- e) a transação somente poderá dispor sobre multas, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária nos seguintes limites (art. 6º):
1. Até cem por cento no casos de exigências de multas do descumprimento de obrigações acessórias;
 2. Até cinqüenta por cento das sanções pecuniárias;
 3. Até sessenta por cento dos juros de moras; e
 4. Até cem por cento dos demais encargos pecuniários como a sucumbência.
- f) a transação não poderá resultar na negociação do montante dos tributos devidos, nem dispor sobre matéria de inconstitucionalidade (art. 7º);
- g) a transação poderá ser subordinada à assinatura de termos de ajustamento de conduta e à substituição e à solidariedade do administrador inidôneo (art. 8º);
- h) o sujeito passivo facultará à Fazenda Nacional o acesso e a fiscalização dos documentos necessários ao procedimento de transação (art. 10);
- i) a celebração da transação implicará renúncia, pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso administrativo ou judicial (art. 11);
- j) o termo de transação somente poderá ser discutido, administrativa ou judicialmente quanto à sua nulidade (art. 12);
- k) a transação não se anulará por erro de direito (§5º do art. 12);
- l) o termo de transação poderá ser revisto pela Fazenda Pública, com efeitos ex nunc, quando fundando em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores edo Supremo Tribunal Federal (§6º do art. 12);
- m) o descumprimento das obrigações firmadas na transação (art. 13), autoriza a interrupção da prescrição, a revogação dos compromissos presentes e futuros após manifestação do sujeito passivo no prazo de 15 dias, a execução da dívida integral constante do termo de transação e a cobrança integral do crédito tributário devido na origem, atualizado e acrescido de juros de mora, descontando-se o valor arrecadado no período;

n) o sujeito passivo poderá propor ou submeter-se a termo de ajustamento de conduta perante a Fazenda Nacional, conforme plano de regularidade tributária, que deverá ser cumprido integralmente, caso admitido, sob pena de revogação do termo da transação.

13. O anteprojeto, ainda, introduz a consulta especial, para dirimir conflitos ou imprecisões quanto a interpretação da legislação tributária, aplicáveis às situações de interesse geral.

14. Estas são, Excelentíssimo Senhor Presidente da República, as razões que fundamentam a proposta que ora submetemos à elevada consideração de Vossa Excelência.

Respeitosamente,

Assinado eletronicamente por: Guido Mantega, Jose Antonio Dias Toffoli

ANEXO 2 – RESPOSTA DA PROCURADORIA DO ESTADO DE PERNAMBUCO À CONSULTA REALIZADA SOBRE TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS NAQUELE ESTADO

LS Larissa Medeiros Santos <larissa.medeiros@pge.pe.gov.br>

 Responder |

qui 09/03, 16:04

Você

termo de transação-ouv...

99 KB

Baixar Salvar no OneDrive - Pessoal

Dr. Rafael, encaminho, abaixo, mensagem do Procurador Chefe da Procuradoria da Fazenda do Estado de Pernambuco, a propósito da demanda que me foi encaminhada por Vossa Senhoria, relativa às transações tributárias no Estado de Pernambuco, já há algum tempo atrás. Há arquivo anexo, com um termo de transação que serviu de modelo para os demais e a indicação do quantitativo de transações realizadas, no caso específico. Peço, inicialmente, desculpas pela demora no atendimento do pedido, ciente de que, lamentavelmente, não temos consolidados os dados solicitados. Estou à disposição para quaisquer outros esclarecimentos. Atenciosamente, Larissa Medeiros Santos, Procuradora do Estado e Ouvidora da PGE-PE (tb Autoridade de monitoramento).

Larissa,

Não temos todos os dados consolidados sobre as transações realizadas pelo Estado de Pernambuco aqui na PGE-PE.

No entanto, localizamos uma planilha interna que indica a realização de 58.069 transações em decorrência da declaração de inconstitucionalidade pelo STF (ADI nº1.425-1-PE) da lei Estadual nº11.327/1996, que havia alterado a Lei Estadual nº7551/77, ao passar a exigir uma contribuição progressiva e vinculada ao salário mínimo dos segurados em geral e pensionistas (vide doc.anexo).

Quanto às demais transações em matéria tributária, ocorreram de forma muito pontual em algumas demandas, no quantitativo pequeno, a exemplo de 4 ou 5 no PROGRAMA ESPECIAL DE RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS, instituído pela Lei Complementar nº333/2016.

Atenciosamente,

Leonardo Guimarães Freire
Procurador Chefe da Fazenda Estadual

TERMO DE TRANSAÇÃO RELATIVO A CONTRIBUIÇÕES COBRADAS INDEVIDAMENTE OU A MAIOR, EM VIRTUDE DO DISPOSTO NA LEI ESTADUAL Nº 11.327/1996.

PRIMEIROS TRANSIGENTES: ESTADO DE PERNAMBUCO, pessoa jurídica de direito público interno e o INSTITUTO DE RECURSOS HUMANOS DE PERNAMBUCO - IRH-PE, autarquia estadual outrora denominada INSTITUTO DE PREVIDÊNCIA DOS SERVIDORES DO ESTADO DE PERNAMBUCO - IPSEP, estabelecida e com sede nesta cidade à Rua Henrique Dias s/nº, Derby, doravante aqui denominados conjunta e simplesmente "Primeiros Transigentes".

SEGUNDO TRANSIGENTE/SERVIDOR, MILITAR OU PENSIONISTA QUE FAZ JUS À RESTITUIÇÃO - ÓRGÃO, MATRÍCULA, CPF E IDENTIDADE:

Diêlia de Souza Valença - Matr. 30.176-D - Id. 465.908 - SSP-PE - CTE - 002 249 954 - 72

ADVOGADO DO SEGUNDO TRANSIGENTE:

Jose Omar de Melo Junior - OAB-PE 14.413

PROCESSO JUDICIAL:

00A 2000.045356-0

Por meio deste instrumento particular, por um lado, os **PRIMEIROS TRANSIGENTES** acima nomeados e qualificados e, por outro lado, o **SEGUNDO TRANSIGENTE**, igualmente acima nomeado e qualificado, assistido este, se for o caso, por seu Patrono, hão por bem celebrar, como de fato celebrado têm, com fundamento no art. 1.025 e seguintes do Código Civil e na forma prevista nos §§1º e 2º do art. 1º do Decreto nº 22.958, de janeiro de 2001, deste Estado, **TRANSAÇÃO** para, mediante concessões mútuas, prevenir ou terminar litígio, através das cláusulas e das condições abaixo:

CLÁUSULA PRIMEIRA — Os Primeiros Transigentes reconhecem o direito do Segundo Transigente à restituição das contribuições para o IPSEP de que trata o inciso "T" do art. 33 da Lei Estadual nº 7.551/1977, na redação a ela dada pela Lei Estadual nº 11.327/1996, pagas, respectivamente, em excesso dos percentuais originalmente determinados por esse dispositivo da Lei Estadual nº 7.551/1977, na redação a ela dada pela Lei Estadual nº 9.970/1986, anteriormente ao advento da Lei Estadual nº 11.237/1996, declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADIN nº 1425-1, ou indevidamente cobrada, no período de abril de 1996 a setembro de 1997.

Parágrafo Único — Os valores a restituir serão corrigidos monetariamente na forma prevista no inciso "T" do § 5º do art. 1º do Decreto nº 22.958, de 12 de janeiro de 2001, não sendo eles reajustáveis de qualquer outra forma, nem incidindo sobre eles quaisquer acréscimos.

CLÁUSULA SEGUNDA — O Segundo Transigente aceita receber a restituição mencionada na Cláusula Primeira supra na forma prevista no Decreto nº 22.958, de 12 de janeiro de 2001, compondo-se nos termos daquele Decreto qualquer conflito de interesses relativo àquela restituição.

CLÁUSULA TERCEIRA — Caso a presente transação tenha natureza terminativa, o Segundo Transigente, bem como o seu Patrono que o assiste na celebração desta transação, renunciam neste ato a qualquer direito à verba sucumbencial (custas processuais e honorários advocatícios) de que trata o art. 20 do Código de Processo Civil, à devolução de custas que antecipou e igualmente a juros ou a outro acréscimo eventualmente exigível.

CLÁUSULA QUARTA — Caso a presente transação tenha natureza terminativa, fica ainda, por seu intermédio, encerrado o litígio relativo ao Processo, comprometendo-se o Segundo Transigente a não propor qualquer ação ou requerer qualquer medida judicial contra qualquer um dos Primeiros Transigentes que tenha, no todo ou em parte, o mesmo objeto do Processo, cabendo aos Primeiros Transigentes, por intermédio dos seus procuradores, peticionar em juízo para obter a homologação da presente transação, a consequente extinção do Processo com o julgamento do seu mérito e o arquivamento dos seus autos com baixa na distribuição forense.

CLÁUSULA QUINTA — O recebimento pelo Segundo Transigente de qualquer quantia de restituição, na forma prevista no Decreto nº 22.958, de 12 de janeiro de 2001, assim entendido o depósito em conta-corrente bancária de titularidade do Segundo Transigente ou o crediamento à sua ordem sob a forma de "cheque-salário" em instituição financeira, constitui exoneração da obrigação correspondente àquela quantia, valendo como quitação do débito a ela relativo.

CLÁUSULA SEXTA — Para a resolução de qualquer pendência oriunda da presente transação, fica eleito o Foro da Comarca da Capital, na forma prevista na Lei de Organização Judiciária do Estado de Pernambuco, renunciando as partes transigentes, desde já e neste ato, a qualquer outro por mais privilegiado que seja.

Recife, de _____ de 2001.

E, POR ESTAREM ASSIM JUSTOS E ACORDADOS, FIRMAM O PRESENTE INSTRUMENTO PARTICULAR DE TRANSAÇÃO EM 04 (QUATRO) VIAS DE IGUAL TEOR E CONTEÚDO, ASSISTIDOS PELAS 02 (DUAS) TESTEMUNHAS QUE TAMBÉM O SUBSCREVEM.

PRIMEIROS TRANSIGENTES:

- a)

SEGUNDO TRANSIGENTE:

- a)

Diêlia de Souza Valença

PATRONO DO SEGUNDO TRANSIGENTE:

- a)

Testemunhas:

- a)

- b)

Jose Omar de Melo Junior
OAB-PE 14413

| Procurador | Análise | Exigência | Visto Final | Devolvido | Total |
|---|---------|-----------|-------------|-----------|--------|
| 04048 ALEXANDRE TADEU LEMOS | 255 | | 5.203 | | 5.458 |
| 13686 ANSELMA DE OLIVEIRA NUNES | 9 | | 5.532 | | 5.541 |
| 14807 BIANCA TEIXEIRA AVALLONE | 212 | | 5.110 | | 5.322 |
| 16776 ERICA GOMES LACET CABRAL DA COSTA | 35 | | 1.512 | | 1.547 |
| 13859 FREDERICO JOSE MATOS DE CARVALHO | 108 | | 3.530 | | 3.638 |
| 99063 JOAO PARENTE | | | 3.452 | | 3.452 |
| 11443 JOAQUIM ADOLFO BARBOSA DANTAS | | | | | - |
| 15692 LUCIANA GRASSANO DE GOUVEA MELO | 25 | | 693 | | 718 |
| 14424 LUCIANA ROFFE DE VASCONCELOS | | | | | - |
| 22742 LUCIANA SANTOS PONTES DE MIRANDA | 24 | | 1.578 | | 1.602 |
| 06025 LUIZ GUERRA | | | 276 | | 276 |
| 19247 MARCELO CASSEB CONTINENTINO | | | 1.564 | | 1.564 |
| 06357 MARCOS JATIBA LOBO | 24 | | 1.534 | | 1.578 |
| 15517 MARIA CRISTINA TAVARES DE LIRA | 105 | | 3.612 | | 3.717 |
| 15362 MARIA DO SOCORRO MOURA R BALTAR | | | | | - |
| 09221 MARIA DO SOCORRO CARVALHO BRITO | | | 5.770 | | 5.770 |
| 09291 MARIA SOLANGE VILA NOVA | 2.298 | | 3.135 | | 5.433 |
| 00386 RENATA MARIA SANTOS BRAYNER E SILVA | | | 1.269 | | 1.269 |
| 16910 ROBERTO PIMENTEL | | | 1.535 | | 1.535 |
| 14730 ROSANA MOUSINHO WANDERLEY CAMPOS | 312 | | 4.877 | | 5.189 |
| 15363 TEREZA CRISTINA VIDAL | | 4.440 | 10 | | 4.450 |
| 20776 LUCIANA ESPINDOLA AZEVEDO | | | | | - |
| | 10 | | | | 10 |
| | 3.417 | 4.440 | 50.212 | 0 | 58.069 |

entraram em 2007: 119 termos
diferença do ultimo relatório: 242 termos...

22/03/2007