

GUSTAVO JOSÉ DE DEUS SOUZA GOMES

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMO SOLUÇÃO PARA
BANALIZAÇÃO DO
“REFIS”



Editora
DIN.CE

Gustavo José de Deus Souza Gomes

**TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA
COMO SOLUÇÃO PARA
BANALIZAÇÃO DO "REFIS"**



**Fortaleza-CE
2021**

© Copyright 2021 - Todos os direitos reservados.

FICHA TÉCNICA:

Editor-chefe: Vanques de Melo

Diagramação: Vanques Emanoel

Capa: Vanderson Xavier

Produção Editorial: Editora DINCE

Revisão: Da Autora

CONSELHO EDITORIAL:

Dr. Felipe Lima Gomes (Mestre e doutor pela UFC)

Prof. e Ma. Karine Moreira Gomes Sales (Mestra pela UECE)

Francisco Odécio Sales (Mestre pela UECE)

Ma. Roberta Araújo Formighieri

Dr. Francisco Dirceu Barro

Prof. Raimundo Carneiro Leite

Eduardo Porto Soares

Alice Maria Pinto Soares

Prof. Valdeci Cunha

**DADOS INTERNACIONAIS DE CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
(CIP)**

GOMES, Gustavo José De Deus Souza

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO SOLUÇÃO PARA
BANALIZAÇÃO DO "REFIS"

Editora DINCE 2021. 162p

ISBN: 978-85-7872-644-7

1. Direito Tributário 2. REFIS I. Título

Todos os direitos reservados. Não é legalmente permitido reproduzir, duplicar ou transmitir qualquer parte deste documento em meios eletrônicos ou impressos. A gravação desta publicação é estritamente proibida.

NOTA DA EDITORA

As informações e opiniões apresentadas nesta obra são de **AUTORIA EXCLUSIVA DO AUTOR** e de sua inteira responsabilidade.

A DIN.CE se responsabiliza apenas pelos vícios do produto no que se refere à sua edição, considerando a impressão e apresentação. Vícios de atualização, opiniões, revisão, citações, referências ou textos compilados são de responsabilidade de seu(s) idealizador (es).

Impresso no Brasil

Impressão gráfica: **DIN.CE**

CENTRAL DE ATENDIMENTO:

Tel.: (85) 3231.6298 / 9.8632.4802 (WhatsApp)

Av. 2, 644, Itaperi / Parque Dois Irmãos – Fortaleza/CE

APRESENTAÇÃO

O Direito Tributário, como uma disciplina publicista, é tradicionalmente “blindado” por princípios que restringem os comportamentos da Administração Tributária e do Sujeito Passivo a fim de que as expectativas de ambos coincidam com o conteúdo das normas vigentes. Nesse contexto, que é marcado por conflitos interpretativos, a constrição e o litígio surgem como soluções exclusivas e repressivas para que as partes façam valer os seus respectivos interesses. Esse pressuposto levou à histórica conturbação da relação em referência e, ao cabo, à inefetividade do Sistema Tributário Nacional, o que se manifesta nas estatísticas das execuções fiscais e do contencioso.

Em face desse problema, os poderes políticos instituíram programas de recuperação fiscal, notadamente conhecidos como “REFIS”, os quais, por hipótese, trouxeram primeiras versões de transação tributária, extintiva de crédito e de lides, mas tiveram a sua finalidade desviada. Logo, com base nas premissas de adequação e alternativa das composições de conflitos, busca-se aferir se a “Lei do Contribuinte Legal” (Lei Federal nº 13.988/2020) inaugura um novo paradigma para o Direito Tributário, além dos desafios jurídicos e extrajurídicos envolvidos nesse contexto.

ABREVIACÕES

ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

ADPF – Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental

AGU – Advocacia-Geral da União

Ajufe – Associação dos Juízes Federais do Brasil

ANPP – Acordo de Não Persecução Penal

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

CC – Código Civil

CF – Constituição Federal

CGU – Controladoria-Geral da União

CMMP – Comissão Mista de Medida Provisória

CNI – Confederação Nacional da Indústria

CNJ – Conselho Nacional de Justiça

CNM – Confederação Nacional de Municípios

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária

CONFIA – Programa de Conformidade Cooperativa Fiscal

CGTC – Câmara Geral de Transação e Conciliação da
Fazenda Nacional

CRJ – Consultoria Estratégica da Representação Judicial

CSLL – Contribuição Social sobre Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DAU – Dívida Ativa da União

EM – Exposição de Motivos

EMC – Emenda de Comissão

ESG – *Environmental, Social and Governance*

EUA – Estados Unidos da América

GPCLAS – Grupo Permanente de Classificação dos
créditos inscritos na DAU

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de
Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de
Transporte Interestadual e Intermunicipal e de
Comunicação

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada.

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

LC – Lei Complementar

LCL - Lei do Contribuinte Legal

LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias

LEF – Lei de Execuções Fiscais

LINDB – Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro

LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal

MASC – Métodos Alternativos ou Adequados de Solução de Conflitos

ME – Ministério da Economia

MP – Medida Provisória

NCPC – Novo Código de Processo Civil

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OEA – Organização dos Estados Americanos

PAES – Parcelamento Especial

PAEX – Parcelamento Excepcional

PERT – Programa Especial de Regularização Tributária

PGF – Procuradoria-Geral Federal

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PGU – Procuradoria-Geral da União

PIB – Produto Interno Bruto

PL – Projeto de Lei

PLS – Projeto de Lei do Senado Federal

PLV – Projeto de Lei de Conversão

REFIS – Programa de Recuperação Fiscal

SBDC – Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência

SELIC – Sistema Especial de Liquidação de Custódia

SistCon – Sistema de Conciliação

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

STN – Sistema Tributário Nacional

TCU – Tribunal de Contas da União

TRF1 – Tribunal Regional Federal da 1ª Região

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
CAPÍTULO I - TRIBUTAÇÃO E FORMAS DE COMPOSIÇÃO	23
1.1 CONSTATAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO.....	23
1.2 LITÍGIO E NEGOCIAÇÃO	37
1.3 COBRANÇA PERDIDA E CONTENCIOSO ESTRATÉGICO.....	45
1.4 ADEQUAÇÃO E ALTERNATIVA PROCESSUAIS	55
CAPÍTULO II - TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA	67
2.1 ORIGEM	67
2.2 BANALIZAÇÃO DO “REFIS”.....	78
2.3 LEI DO CONTRIBUINTE LEGAL COMO SOLUÇÃO	97

CONCLUSÕES125

REFERÊNCIAS139

INTRODUÇÃO

No Brasil, os créditos tributários envolvidos em processos administrativos e judiciais em todos os níveis federativos somam cerca de R\$ 5 trilhões, o que representa 75% do PIB nacional de 2019¹. Parte desse montante já se encontra em cobrança perante juízo, como demonstra o Relatório Justiça em Números² do CNJ, ao assinalar que 39% dos feitos em tramitação na justiça brasileira, no ano de 2020, eram execuções fiscais.

Entre as principais causas para essa quantidade de processos, estão as complexidades interpretativa, numérica e operacional das normas tributárias, ressaltando-se, à ilustração dessa última, o relatório nacional *Doing Business* de 2021, que detectou que cerca de 1.493 horas anuais de uma empresa brasileira são despendidas com obrigações acessórias³.

¹ Insper. *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de referência 2019*. São Paulo, 2021, p. 7. Disponível em <https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf_10.pdf> Acesso em: 30/09/2021, às 11:00.

² CNJ. *Justiça em números 2020*. Brasília, 2020. Disponível em <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>> Acesso em: 30/09/2021, às 11:00.

³ World Bank Group. *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Washington DC, 2021, p. 5. Disponível em

Nesse contexto, a falta de simplicidade do recolhimento de tributos resulta no elevado custo para o Contribuinte – que, neste livro, sem o rigor conceitual do artigo 121 do CTN⁴, equivale a qualquer sujeito passivo da relação tributária – saber o quanto deve ao Estado e, caso não o faça corretamente, é multado em valor que pode ultrapassar o montante do tributo.

Essa realidade, típica de sistemas em que o pagador efetua a sua apuração, é comum no Brasil, pois a maior parte das exações (os principais impostos das três esferas federativas e as contribuições sociais a nível federal) está sujeita a lançamento por homologação.

No momento seguinte, tal complexidade é o motivo para o contencioso supramencionado: (i) se as normas procedimentais resultam em dificuldades para o pagamento dos tributos, (ii) as de direito material ensejam conflitos conceituais e principiológicos de larga escala, o que pode ser evidenciado nos *leading cases* acerca das bases de cálculo das incidências. Ao cabo (iii), segundo a PGFN⁵, os

<<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB2018-Full-Report.pdf>> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

⁴ Lei Federal nº 5.712, de 12 de outubro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

⁵ O estudo em questão foi mencionado na Exposição de Motivos nº 268/2019 ME/AGU, anexa à MP nº 899/2019, que dispõe sobre a Transação nas hipóteses que especifica. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf> Acesso em: 30/09/2021, às 11:00.

mecanismos de cobrança, aqui representados pela LEF⁶, nem sequer atingem metade do estoque de dívidas ativas federais, que, por tal motivo, passaram a ser consideradas irrecuperáveis ou de difícil recuperação, totalizando o montante de R\$ 1,4 trilhão.

Considerando que o fundamento de qualquer sistema fiscal num regime democrático é o de arrecadar com lastro na eficiência e na equidade, resta evidente que o STN possui sérios problemas. Isso porque o volume de lides tributárias afeta desde a população mais carente, desprestigiada pela não-realização de políticas públicas, que demandam recursos, até o investidor, que deveria dispor de um sistema simples e neutro⁷ – sendo ambos ideais perseguidos por sistemas que primam pelo funcionamento adequado das regras tributárias.

Fato é que, não apenas em exercício de cidadania, é necessário litigar sobre passivos tributários num mercado em que se percebe concorrentes reduzindo o custo dessas obrigações, que já representam quase 32% do produto econômico gerado nacionalmente⁸. O reflexo disso,

⁶ Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em 30/09/2021, às 11:00.

⁷ “A busca de um tributo que não afetasse o comportamento dos agentes econômicos” em Schoueri, Luís Eduardo, *Direito Tributário*, 8ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2018, p. 46.

⁸ Secretaria do Tesouro Nacional. *Carga Tributária do Governo Federal*. Anual 2020. Brasília, março de 2021. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>> Acesso em 30/09/2020, às 8:27.

portanto, é o protagonismo de departamentos empresariais jurídicos e contábeis.

Como já mencionado, a legislação tributária nacional abriga regras das quais a legalidade e constitucionalidade são questionáveis. Essa situação aliada a um microsistema processual tributário acessível às grandes companhias, gerará – por uma questão de Segurança Jurídica e isonomia empresarial – necessariamente um alto número de contencioso.

Por outro viés, litigar também pode ser lucrativo, principalmente quando são fornecidos instrumentos políticos e jurídicos que estimulem a busca por essa via. Financeiramente, é possível estimar tal rentabilidade, de maneira simplificada e exemplificativa, a partir de variáveis de acesso público, o que será feito em momento oportuno nesta obra.

Com essa pretensão aritmética não se alega que todo e qualquer conflito de natureza tributária decorre de um comportamento calculista do empresariado a fim de preservar os seus ativos. Reitera-se que, há, sim, cobranças ilegais e inconstitucionais pela administração tributária, cabendo ao Contribuinte contestá-las como exercício de suas garantias fundamentais.

Eis aí o verdadeiro objetivo do contencioso tributário, um subsistema do STN, de natureza processual, com normas e órgãos administrativos e judicantes, que facultam a resistência à pretensão do crédito⁹, sob fundamentos para revisão ou cancelamento deste, cuja exigibilidade é

⁹ Carnelutti, Francesco. *Sistema de Derecho procesal civil*. Buenos Aires, Uteha, 1944, p. 11.

suspensa conforme o artigo 151 do CTN¹⁰. Do ponto de vista teórico, originou-se dos direitos de peticionar ao poder público (artigo 5º, XXXIV, CF¹¹) e ao devido processo legal (artigo 5º, LIV, CF), sendo, desse modo, condição do sistema tributário no Estado Democrático de Direito.

O problema é quando os ímpetos: (i) evasivo do Contribuinte; e (ii) confiscatório da Fazenda, tornam-se regra, dado que a conjuntura legitima tais comportamentos. Em sentido oposto, usuários do processo e da política tributária que realmente necessitam de respostas mais adequadas dessas vias ficam à margem. Nesse sentido, importa destacar que o “Estado de Coisas Inconstitucional”¹² – ao ver deste autor, premissa teórica amoldável ao domínio tributário – não se refere apenas a normas que violam comandos expressos da legislação tributária, mas também àquelas que confrontam princípios e fundamentos do STN.

Evoluindo nesse raciocínio, entende-se que a solução para o problema da litigância tributária vai além de

10 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

11 Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14/10/2021, às 17:13.

12 Expressão originada da *Sentencia de Unificación nº 559*, em que a corte constitucional colombiana adotou postura concretista – para alguns, ativista – ao decidir sobre direitos previdenciários de professores colombianos. No Brasil, a expressão foi utilizada em ações constitucionais como a ADPF nº 347/DF, em que se arguia a inconstitucionalidade de atos do Estado na gestão do sistema penitenciário.

modificações no Direito Tributário material. Em outras palavras, as alterações da política e do processo tributário viabilizariam uma mudança de paradigma face à substituição de mecanismos “corrompidos” pelo citado “Estado de Coisas”, o que detalhar-se-á nos capítulos adiante. Nesse ínterim, a pergunta que guia o presente texto é se há espaço para tal mudança, considerando as expectativas dos usuários do STN.

A partir dessa contextualização, apresenta-se a Transação Tributária, que “nasceu” sob o pretexto de excepcionalizar a cobrança de débitos, conforme o lançamento, para o sujeito que manifestava diminuição de sua capacidade contributiva, devido a fator que foge à sua ingerência; mas passou a ser autorizada, ciclicamente, no âmbito de programas de recuperação de dívidas fiscais. Atualmente, esse instituto é titularizado pelo Poder Executivo, nas suas figuras da PGFN e da RFB, que protagonizam a arrecadação e a recuperação dos créditos tributários federais.

Assim, a tese a ser desenvolvida é a inauguração de um cenário em que haja: (i) a contenção dos litígios fiscais sem “razão de ser”, senão o já citado comportamento calculista, gerando custos sociais; e (ii) o oferecimento de concessões para o pagamento de débitos a Contribuintes que realmente precisem daquelas, necessidade comum em circunstâncias como a da presente Pandemia de Covid-19, de modo que o instituto em estudo figura como uma “mola propulsora” para arrecadação do Estado nos pequeno e médio prazos.

Para tanto, como hipótese, analisa-se o instituto em estudo, à luz dos novos parâmetros legais casuísticos, em substituição aos programas de recuperação fiscal – cujas

abrangência e ciclicidade – degradam o STN. Ao fim, considerando que a competência legislativa tributária é concorrente e reservada às espécies arrecadas por cada ente, a União Federal seria a protagonista de uma nova “ética tributária”, extrapolando-a, por meio dos três poderes republicanos, aos níveis subnacionais.

Dito isso, primeiro se define a transação, que intitula este livro: conforme o artigo 171 do CTN¹³, cuida-se da modalidade de extinção do crédito fiscal por concessões mútuas entre Contribuinte e o Estado, de modo que essas condições gerais devem constar da Lei.

Na esfera federal, tem-se falado que tal dispositivo enfim foi tornado eficaz pela Lei nº 13.988 em 14 de abril de 2020, fruto da MP nº 899/2019, editada em 16 de outubro de 2019. Tal medida visou a “criar mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal”¹⁴. Com tal justificativa, o “nome fantasia” da lei em questão – “Lei do Contribuinte Legal” (LCL) – ilustraria a busca da inauguração do paradigma fiscal em que o sujeito passivo da obrigação tributária estaria mais estimulado a se regularizar.

Porém, como já suscitado, a Transação foi objeto da banalizada política fiscal de recuperação e refinanciamento de débitos. Nesse sentido, nos capítulos que seguem, descreve-se o histórico da Transação tributária federal, há

13 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em 30/09/2021, às 8:51

14 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf Acesso em 14/10/2021, às 14:30.

pouco tempo, “metonimicamente” associada ao “REFIS”, demonstrando o seu objetivo inicial e, ato contínuo, a observável deturpação desse. Em seguida, apresenta-se a LCL e os seus atos regulamentares.

A partir dessa abordagem descritiva, haverá recursos suficientes para chegar à finalidade deste autor de analisar criticamente as alterações técnicas e, conseqüentemente, as perspectivas para o uso do instituto em comento. Tais dados somados à visualização de variáveis do contexto social, político e econômico seguinte à LCL, possibilitarão respostas para pergunta deste livro. Ao fim, concluir-se-á com a constatação de desafios de todas as ordens, além de possíveis sugestões para melhoria do emprego do instituto em análise.

No processo de construção do presente texto, serão infirmadas teses, com enfoque nas suas possíveis “refutabilidades”. Para esses dois tipos de asserções, será aplicada a metodologia exploratória com pesquisa documental – a partir de anais institucionais –, consulta de dados descritivos e de bibliografia especializada, todas essas fontes do direito em espécie. Ademais, oportunamente, este autor resgatará percepções de interlocuções e apresentações de agentes envolvidos no processo tributário e na gestação de políticas dessa natureza.

Apresentada a estrutura básica desta obra, passa-se ao seu conteúdo, esclarecendo, as premissas, a saber: como o Direito Tributário, disciplina publicista, comporta a Transação, método conhecidamente autocompositivo (2.1), as suas oportunidades de uso, com base em verificações das relações conflitivas de modo geral (2.2), do contexto de

litigiosidade e de cobrança fiscal (2.3) das experiências “desjudicializantes” de outras searas do direito (2.4).

Na sequência, passa-se ao núcleo temático deste livro, dissertando a respeito da genealogia da Transação (3.1), sua veiculação pelos programas de recuperação fiscal (3.2) e o surgimento de uma cultura que deteriorou o instituto e o STN, como um todo. Por fim, detalha-se a regulação do instituto pela LCL e os atos jurídicos secundários que a concretizam (3.3).

À luz dessas informações, objetiva-se chegar à resposta para pergunta de pesquisa, que dará ensejo ao conteúdo a ser abordado no capítulo conclusivo (4.0).

CAPÍTULO I

TRIBUTAÇÃO E FORMAS DE COMPOSIÇÃO

1.1. CONSTATAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO

O Estado com “E” maiúsculo é a entidade coordenadora de um povo para um objetivo comum¹⁵ – que se acredita ser o bem-estar social propiciado pelas políticas de efetivação dos direitos fundamentais. A existência dessa soberania, onde estão presentes o modo de produção capitalista e o regime social-liberal, pressupõe a tributação. Explica-se: diferentemente das prestações compulsórias do “povo” nos modelos escravista e feudal, o tributo está condicionado à existência da propriedade privada, já que é a intervenção estatal basilar sobre essa.

Sobre essa intervenção básica, há visões e variações. A título de exemplo, o primeiro Presidente da Suprema Corte dos EUA, John Marshall, asseverou que o poder de tributar é o “poder de destruir”¹⁶. Também nos idos da

¹⁵ Dallari, Dalmo. *Elementos de teoria geral do estado*. 26ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2007, p. 20.

¹⁶ Marshall, John. *McCulloch V. Maryland*: Corte Constitucional dos Estados Unidos da América, 1819.

formação dos EUA, o Presidente da República Benjamin Franklin, provavelmente reconhecendo a necessidade de Estado, anunciava que, na vida, além da morte, a única certeza que se tem é a necessidade do pagamento de tributos¹⁷.

Embora pareça dúbio que a tributação, supostamente tão maléfica, nas palavras de Marshall, faça-se tão presente em nossas vidas. Fato é que tal dilema perpassa toda a disciplina tributária. Por esse motivo, surgem inúmeros trabalhos com a pretensão de oferecer soluções para que o Estado possa realizar, com maior qualidade, a função lhe é fisiológica. Afinal, mesmo sem juízo de valor quanto à efetividade das funções que se propõe, é incontestável, como diria Fernando Scaff, que “os tributos são como o sangue que irriga o corpo estatal”¹⁸.

Complemento Scaff, apontando que a produção sanguínea depende de ferro, que em analogia ao STN, simbolizaria a capacidade contributiva. Assim, sem rigor científico, quanto maior a quantidade desse elemento, maior será a propensão de o corpo ser irrigado. Acontece que, em alguns sistemas, o referido elemento, por si, não basta, há outros fatores.

Transportando esse racional para teoria econômica, Emanuel Marcos e Amaury Jose concluíram, por meio de estudo estatístico, com base nos pressupostos da “Curva de

¹⁷ Franklin, Benjamin. *Death and Tax. Carta escrita a Jean Baptiste Leroy*, Estados Unidos da América, 1789.

¹⁸ Scaff, Fernando. *Duas coisas são certas na vida: a morte e os tributos*. São Paulo, Consultor Jurídico, 2012. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2012-nov-06/contas-vista-duas-coisas-sao-certas-vida-morte-tributos>> Acesso em 12/10/2021, às 16:55.

Laffer”, que nem sempre o aumento da carga tributária, no histórico brasileiro, incrementou na receita arrecadada¹⁹. Explica-se: a tributação em excesso pode desestimular a geração de capacidade contributiva e, conseqüentemente, em um ciclo de *feedback* negativo, diminuir a si própria.

Do mesmo modo, das lições introdutórias à microeconomia de Mankiw, evidencia-se que o fenômeno macroeconômico em questão resulta de uma dinâmica dos quadrantes no gráfico de “restrição orçamentária”, por meio da qual, a oferta e a demanda são diminuídas em razão da tributação do bem ou serviço objeto da relação de mercado analisada. Assim, a redução dos excedentes gerados entre o “ponto de equilíbrio” de mercado (em que o tributo tende a zero) e os pontos em que houve majoração de carga é conhecida como “Zona de Peso Morto”²⁰.

Fechando esses parênteses teóricos, cujas premissas serão aproveitadas em momento oportuno, retoma-se os conceitos da Ordem Jurídica vigente. Nesse sentido, primeiramente, o CTN²¹ postula que tributo é prestação pecuniária compulsória. Assim, nos dizeres de G. Ataliba, um imposto, taxa ou contribuição são mais que o valor monetário obrigatoriamente desembolsados; na verdade,

¹⁹ Lima, Emanuel e Rezende, Amaury. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer, p. 239 a 255, em Revista Interações, v. 20, n. 1, Mato Grosso do Sul, jan./mar, 2019. Disponível em <<https://interacoesucdb.emnuvens.com.br/interacoes/article/view/1609>> Acesso em 12/10/2021, às 16:55.

²⁰ Mankiw, Gregory. *Introdução à Economia*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005, p. 123.

²¹ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51

são a própria obrigação de “levar” tal montante aos “cofres públicos”²².

Inclusive, esse conceito de uma prestação – ou seja, de obrigação de fazer – é o que dá lastro à existência das obrigações acessórias ao tributo. Outrossim, o STN exige do Contribuinte uma postura de boa-fé por meio de deveres como o de informar. Por consequência, o Estado exerce controle patrimonial e comportamental sobre o “povo”. Em face de tal interferência sobre a esfera privada, a tributação deve se subordinar a parâmetros objetivos a fim de que o arbítrio governamental não prevaleça. Logo, o tributo – em analogia às sanções penais, ambos exercícios do *jus imperii* – resulta de lei.

Esses pontos formais caracterizam o que Rosseau nomeou de “Contrato Social”²³, que, apesar do caráter pactual quando da fundação do Estado pelos primeiros civilizados, tornou-se um verdadeiro “ato de adesão” para os descendentes daqueles. Se por um lado, no paradigma contemporâneo do Estado Democrático de Direito, esse trato tem cláusulas mais precisas para ambas as partes, por meio do princípio da Legalidade, por outro lado, as controvérsias interpretativas se farão presentes, cabendo aos poderes estatal e ao social as solucionarem.

A duas, a ciência das finanças é o conteúdo que dá fundamento à norma tributária. Em resumo, essa disciplina trata da atividade financeira do Estado, que tem o tributo como uma de suas receitas derivadas. Sabidamente, essa

²² Ataliba, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1999, p. 23.

²³ Rosseau, Jean-Jacques. *Du contrat social ou Principes du droit politique*, 1762.

receita se difere das demais, devido ao seu caráter obrigatório, vinculado à realização do fato gerador previsto em lei.

Por isso, há quem diga que a negociação do crédito tributário, ou melhor dizendo concessão sobre, demonstra a inoperacionalidade do STN, já que a compulsoriedade do tributo – e conseqüente indisponibilidade da receita tributária – é regra em qualquer legislação fiscal. Não obstante, interpretações pragmáticas levam à ressignificação dessa asserção.

A primeira visão, tradicional, parte de pressupostos estritamente econômicos, trazendo à tona a figura do “*homo economicus*”²⁴, um arquétipo de ser humano racional, que despreza emoções e recebe eficientemente as informações de seu ambiente. Mostra disso é o Contribuinte que não concorda com o tributo, ainda que corretamente exigido ou instituído, e recorre às esferas de revisão, fazendo com que seja preservado, durante tal processo, o seu interesse em manter a regularidade fiscal a fim de não ter óbices ao seu funcionamento.

O pagador de tributos em questão geralmente é personificado por uma entidade empresarial, que, como será detalhado, pretende diminuir os seus passivos, independentemente de juízo moral acerca da finalidade governamental da arrecadação. Ainda assim, sob o viés da racionalidade amoral, a economia fiscal se revestirá de interpretações sobre a legislação tributária que supostamente se encontrariam dentro dos limites da Legalidade, pelo viés literal.

²⁴ Beck, Hanno. *Behavioral economics: eine einföhrung*. Heidelberg, Springer, 2014, p. 1.

Para esse tipo de Contribuinte, a doutrina tributária, influenciada pela teoria econômica clássica, prevê a resposta regulatória repressiva, com a instituição de uma gestão fiscal, cujos métodos são baseados na abordagem de “comando e controle” e sanções que criminalizam a atividade ilícita prejudicial ao patrimônio do Estado²⁵.

Porém, essa postura sancionatória é incoerente com o ato conseguinte do Estado de beneficiar os referidos sujeitos passivos com grandes benefícios a troco de movimentar a máquina arrecadatória, em razão de necessidades imediatas. Em vista disso, há quem defenda a maior efetividade da postura preventiva, com base na realidade do usuário do sistema, pois assim se evitaria soluções heterodoxas que colocam em xeque estruturas básicas do STN.

A última proposição do parágrafo anterior leva à segunda visão. Mais moderna, essa interpretação resulta de uma intersecção entre a economia comportamental e a psicologia, de modo que variáveis, anteriormente ocultadas pelos pressupostos da racionalidade humana perfeita e do “*coeteris paribus*”, passam a ser consideradas. Essas compreendem a subjetividade humana, contida em qualquer sistema individual ou social, de maneira a especificar reações do Estado para cada ação do pagador de impostos, por meio de incentivos e desincentivos.

Sob o enfoque do problema de estudo deste livro, tem-se por hipótese que os dois recortes teóricos possibilitam pensar na Transação tributária, porém, antes

²⁵ Hörnle, Tatjana. *Theories of Criminalization*. p. 10 a 36 em Duuber, Markus e Hörnle, Tatjana. *The Oxford Handbook of Criminal Law*. Oxford: Oxford Handbooks, 2014, p. 20.

que se chegue a tal conclusão é importante trazer suas teses e antíteses.

Se o Direito Tributário se vale dos supramencionados parâmetros objetivos da lei é porque o direito público tem o princípio da Legalidade como alicerce. Genericamente, lembra-se do brocardo: enquanto ao particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, à Administração Pública só é permitido fazer o que a lei lhe autoriza”. Do ponto de vista tributário resulta que não há exação sem lei anterior que a defina. Desse modo, ao eleger o artigo 150, II, como um de seus nortes, a CF é verdadeiro “estatuto de defesa do Contribuinte”²⁶.

Ao passo que o poder de tributar é contido pela Legalidade, o seu exercício é inafastável após a ocorrência do fato gerador. Ora, o tributo é a prestação pecuniária compulsória, cuja exigibilidade é consequência do lançamento – atividade administrativa plenamente vinculada. Por corolário, caso um agente público deixe de praticar tal ato, por motivação pessoal, esse incorre em crime de prevaricação.

Do ponto de vista macrofiscal, a constituição do crédito tributário é crucial para formação do orçamento público, de jeito que a não-realização de tal atividade vinculada colide com regras de responsabilidade fiscal, dentre as quais, a inserta no artigo 5º da LRF²⁷, que

²⁶ Não se sabe a origem da expressão, mas é usada por atuantes do direito tributário para se remeter ao status constitucional das normas pátrias dessa natureza.

²⁷ Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 14/10/2021, às 19:31.

determina procedimentos para a chamada renúncia de receita.

Para a presente obra, que não se mune rigorosamente dos conceitos do direito financeiro, compreende-se que a Transação não é um benefício fiscal, como são os tratamentos diferenciados, tais quais crédito presumido, base de cálculo ou aqueles dispostos no CTN²⁸, como a exclusão do crédito tributário por isenção. Ademais, ao contrário da renúncia de receita em sentido estrito, o instituto da Transação é ontologicamente neutro, pois seu elemento de concessão mútua e a sua consequência arrecadatória compensam os custos da cobrança. Assim, à primeira vista, a Transação, se veiculada adequadamente, não produz efeitos orçamentários nefastos. Contudo, isso não exige a celebração da Transação de prever tais impactos.

Fato é que a faculdade de transigir, como qualquer outra modalidade extintiva do crédito fiscal advém de lei. Desse modo, o fato gerador implica no nascimento da obrigação tributária principal e acessória e, desde já, na receita a ser recolhida aos cofres do Estado. Por outra via, a renúncia ao direito decorrente do fato tributável depende do instituto da isenção, que é uma excepcionalização legal dentre as hipóteses de exação.

Em outras palavras, do ponto de vista formal, depreende-se que apenas um ato jurídico de estatura similar à do que institui tributo estabeleceria condições para sua inexistência. Por consequência, essa não-exigibilidade

²⁸ Já referenciado. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>
Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

depende de revogação situacional da norma tributária instituidora, o que foi cumprido seja pelos programas de recuperação fiscal, seja pela recente LCL. Isso pois o artigo 171 do CTN assevera que caberá à lei dispor acerca de condições para transação, atestando, mais uma vez, a face dupla da Legalidade – manifesta nas prerrogativas do pagador de tributos e na cobrança desses pelo Estado.

Logo, a Transação não confronta a compulsoriedade do tributo, mesmo sob a “literalidade” do artigo 3º do CTN. Contudo, para demonstrar o posicionamento que se classifica mais conservador, em contraponto ao instituto, desenvolve-se os princípios correlatos aquele viés, com base em restrições contidas em leis de natureza privada e processual.

Para tanto, apresenta-se a Transação como instituto originário do direito privado, previsto no artigo 840 do CC²⁹, sendo, antes de um meio de extinção de crédito tributário, uma maneira de evitar ou terminar litígio mediante concessões mútuas. Assim, desde já focando no aspecto proibitivo proposto no parágrafo anterior, ele está no dispositivo seguinte do CC (artigo 841), e é corroborado pelos artigos 3º e 1º, respectivamente, das Leis de Mediação³⁰ e de Arbitragem³¹, as quais suscitam a

²⁹ Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

³⁰ Lei Federal nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113140.htm> Acesso em 19/10/2021, às 19:50.

³¹ Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19307.htm> Acesso em 19/10/2021, às 19:50.

disponibilidade do bem em litígio a possibilitar a suas aplicações.

Para resolver, por ora, as questões do parágrafo anterior, o artigo 109 do CTN³² esclarece que os princípios gerais de direito privado são considerados parâmetros conceituais, mas nunca levados, por si, a efeito para incidência tributária. Nesse sentido, segundo Paulo Carvalho, a definição em estudo foi adaptada à área tributária, na medida em que a Transação do crédito fiscal pressupõe a existência litígio e, portanto, não o previne³³. Ademais, o fato de a lei civil restringir o instituto a conflitos privados e facultar preventivamente não gera antinomia com o instituto homônimo do CTN, sobretudo porque esse último se destina a relações públicas.

No que importa, especialmente, a este texto, a disponibilidade é o caractere típico das relações particulares, que se refere à renunciabilidade de um direito, o que é exceção ao exercício competência tributária. Quanto a isso, antes mesmo que a LCL fosse publicada, Baldassare Santamaria³⁴, comentando a legislação tributária italiana, consignou que a indisponibilidade volta-se aos fundamentos jurídicos da obrigação tributária principal, ao passo que a Transação tem por objeto concessões sobre o montante do crédito não-representativo daquela. Dessa maneira, não haveria renúncia ao poder de

³² Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

³³ Carvalho, Paulo de Barros. “Direito Tributário, linguagem e método”, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011, p. 562.

³⁴ Santamaria, Baldassarre, *Diritto Tributario, parte generale*. Sexta Edizione. Milano, Giuffrè Editore, 2008, p. 494.

tributar no contexto da Transação em estudo, e sim sobre o *quantum*.

A vertente interpretação do mecanismo do artigo 171 do CTN, ao ver de grande parte dos autores de Direito Tributário, é a única que albergaria o preceito da indisponibilidade – corolário da compulsoriedade prevista do artigo 3º – a fim de que não haja antinomia entre as tais normas. Evidência disso é que o CTN suporta o mesmo entendimento para a modalidade de exclusão por anistia, na medida em que, tratando-se de concessão unilateral sobre crédito tributário, somente é possível perdoar a penalidade aplicada, por sua natureza acessória.

Apesar de esse entendimento resolver o pressuposto de aplicação da Transação tributária *latu sensu*, será demonstrado nos próximos capítulos algumas disposições específicas da LCL que o colocam à prova. Para todos os efeitos, o amadurecimento do mecanismo em comento depende de uma leitura holística – e não apenas legalista – o que, em certa medida, vê-se com naturalidade, sobretudo porque o CTN é 22 anos mais velho que a CF.

Genericamente, essa leitura parte de premissas da já citada economia comportamental, direcionando a uma postura responsiva do Estado, não-restrita à tradicional racionalidade “fria”. Com isso, mira-se nos incentivos ao Contribuinte que o faça partilhar da busca pelo atendimento dos objetivos financeiros do Estado – estruturados a partir das ciências das finanças –sem, contudo, ferir os pressupostos básicos da legislação tributária.

Nesse sentido, ao invés da teoria positivista clássica, pensa-se nessa abordagem sob o enquadramento da teoria

dos sistemas de Luhmann³⁵. Esse recorte é respaldado pela interseção entre o direito e a ciência das finanças, de tal maneira que a “linguagem da eficiência” – predominante na ciência econômica – seja delimitada pelo “código de licitude”, que é característico do âmbito do sistema jurídico³⁶.

Assim, diferentemente do positivismo em sua vertente tradicional, a ótica ora proposta permite novos modelos teóricos e visões fenomênicas. Deve-se ter cuidado, porém, para que, nas eventuais “soluções” enunciadas pelo presente trabalho, não haja corrupção sistêmica entre as disciplinas em comento. Outrossim, evita-se que a ciência das finanças faça sua linguagem preponderar sobre a juridicidade e, por consectário, coloque em xeque o Direito Tributário.

É por esse motivo que o primeiro conceito a ser explorado é o dos limites teóricos a serem respeitados pela ciência das finanças. De certo, a melhor expressão para caracterizar essa barreira – indo além do conceito simples da normatividade – é o de “expectativa normativa”.

Sabe-se que a normatividade parte do axioma da validade. Desse modo, buscando evitar uma leitura hermética do direito, que se finda em uma norma hipotética, esta obra compreende o direito como sistema social,

³⁵ Luhmann, Niklas. *O Direito da Sociedade*. São Paulo, Editora Martins Fontes, 2016, p. 578.

³⁶ Luhmann, Niklas. Já referenciado.

representado pela busca da estabilização das expectativas cognitivas dos agentes sociais e estatais³⁷.

Com esse modelo, fita-se tratar o tema de maneira pragmática –contrapondo formalismos demasiados³⁸ e ideologias sem fundamentos³⁹. Naturalmente, o leitor pensará que a conciliação dessa perspectiva ao marco teórico encimado é impossível, mas as premissas das normas publicistas refutam essa tendência.

Com isso, refere-se à recente alteração do paradigma legal da Administração Pública, protagonizada pela LINDB⁴⁰, que trouxe um novo regime interpretativo de Direito Público. Nesse sentido, merece destaque o §1º do artigo 22 da mencionada norma, ao prever o entendimento da norma jurídica pelo efeito de sua aplicação. Ato contínuo, a visualização de tal norma, também sob o enfoque principiológico, leva ao aspecto prático do “Interesse Público”, que – a despeito da divisão formal entre primário e secundário, prioriza, por suas funções públicas, a expectativa da coletividade⁴¹ e, conseqüentemente, a Segurança Jurídica.

³⁷ Ferraz J., Tércio Sampaio. *Teoria da norma jurídica*. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2003, p. 44.

³⁸ Greco, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro*, p. 16 a 27, em Revista da PGFN, ano I. n. 1. Brasília, 2011, p. 16.

³⁹ Posner, Richard. *Fronteiras da Teoria do Direito*. São Paulo, Editora Martins Fontes, 2011, p. 11 e 45.

⁴⁰ Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm> Acesso em 19/10/2021, às 19:30.

⁴¹ Torres, Ricardo Lobo. *Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo* em Saraiva Filho, Oswaldo Othon e

Dáí que, se por um lado o conservadorismo tende a ver tais princípios como “alvos” do instituto, por outro, eles podem ser utilizados como uma “blindagem”. Logo, para findar, de maneira ilustrativa, as premissas teóricas ventiladas neste capítulo, relata-se a ocasião do curso sobre a Transação Tributária ministrado pelo Prof. Jules Queiroz, em foi exposta a famigerada história da blindagem dos aviões na Segunda Guerra Mundial.

Na narrativa, o mecânico húngaro Abraham Wald realiza estudo do corpo dos aviões que retornavam do campo de batalha a fim de tornar a blindagem aeronáutica mais eficiente⁴². Embora predominasse a opinião pela blindagem das áreas da aeronave que eram mais atingidas, o mecânico criou um modelo com maior proteção para regiões menos comprometidas. A moral da história é que não adianta ter bons dados, se não há se vislumbra todas as oportunidades de respostas, sobremaneira as menos prováveis e visíveis para o senso comum.

No caso relatado, a partir de uma relação de causa e feito instantaneamente deduzida, o pensamento repressivo levaria à blindagem de áreas já resistentes – característica evidenciada pelo fato do retorno dos aviões à base aérea –; ao passo que a abordagem responsiva foca a maior rigidez para regiões sensíveis, que, por serem assim, quando atingidas, mesmo que por poucos disparos, resultaram em quedas das aeronaves, as quais, conseqüentemente, não voltarão à base.

Guimarães, Vasco. *Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo, Editora Fórum, 2008, p. 107.

⁴² Wald, Abraham. *A reprint of "A method of estimating plane vulnerability based on damage of survivors*. Virginia, 1980.

“Transplantando” a mencionada lógica para o presente contexto; observa-se que na Teórica Política, as soluções são divididas dois polos: (i) um ortodoxo, que se sustenta no princípio da Legalidade “Estrita”⁴³; (ii) um heterodoxo, baseado ora na discricionariedade dos agentes administrativos, ora na autonomia dos cidadãos. Contudo, a experiência republicana demonstra que a melhor escolha é fundamentada na Legalidade com parâmetros claros em seu mérito e prévios em seu tempo, podendo, assim, o “Contrato Social” ser ajustado seguramente.

1.2. LITÍGIO E NEGOCIAÇÃO

O litígio pode ser definido como o conflito de interesses qualificado pela resistência a uma pretensão⁴⁴. No Estado de Direito, em que há predomínio de meios racionais sobre a autotutela, tal conflito é levado à juízo com a finalidade de prover o direito prejudicado ou que se encontra na iminência de sê-lo, sendo tal solução classificada como uma heterocomposição.

Por outro lado, a autocomposição é via extra ou endojurisdicional originada pela: (i) desistência do

⁴³ Princípio de origem liberal e garantística segundo o qual a burocracia estatal à lei e aos direitos individuais (Binenbojm, Gustavo. *A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos*. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE). Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público. n. 13. mar./abr./mai. 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>.

⁴⁴ Carnelutti, Francesco. Já referenciado.

“pretendente”, (ii) submissão do “resistente”, ou (iii) a Transação entre ambos, essa última objeto deste livro. Ocorre que, ao contrário das duas primeiras formas; a partir dos conceitos legais, a Transação não se dá pela renúncia integral do direito sobre o bem litigioso por uma das partes, mas sim por meio de concessões mútuas estabelecidas entre ambas.

Fato é que para chegar à transação, que, no Direito Tributário, é uma modalidade extintiva de obrigação, há, anteriormente, motivações dos sujeitos dessa relação. À luz das premissas teóricas, como identifica Ricardo Bezosa ao se referir à Fazenda, os interesses do Estado resultam de um juízo de conveniência e oportunidade⁴⁵, ao passo que para o Contribuinte, há razões de eficiência e, em último caso, de existência, como nas situações de insolvência.

Para que essa situação dê lugar ao consenso, faz-se necessária a negociação, que aqui se define como a forma pela qual uma parte expressa seus interesses a outra para atingir uma daquelas autocomposições. Por conseguinte, o objetivo deste capítulo é entender os aspectos que levam à escolha da consensualidade ou do litígio. Para tanto, duas perspectivas são consideradas: a de cada qual das partes e a externa a essa relação, ou seja: a perspectiva de ambas as partes. Utilizando-se da linguagem econômica, essas perspectivas têm como variáveis ganhos e custos.

⁴⁵ Saliba, Ricardo Berzosa. *Capítulo 7. A Transação das multas na Lei nº 13.988/2020, RB 14.1 a 14.7, PARTE II – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MATÉRIAS ENVOLVENDO A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO FEDERAL*, em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020*. Ed. 2021. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2020, RB-14.2.

Conforme é lecionado nos cursos de negociação⁴⁶, em um viés tradicional, que é o orientado pela posição de cada parte envolvida, haverá a premissa de que todo o ganho por uma implica em uma inevitável perda pela outra. Conceitualmente, esse viés refletiria a ideia transaccional das concessões mútuas considerando a escassez de um “bem da vida”.

Com esse raciocínio, um modo, baseado em cálculo simples, para verificar quando seguir com a lide, no lugar no autocomposição, é a melhor opção, é saber se o montante garantido pela contraparte é maior que aquele esperado em eventual vitória processual pela outra parte – que pode ser mensurado pelo valor da causa vezes (*) à proporção em que se daria o êxito (%) menos (-) os custos relativos à via heterocompositiva eleita, tudo isso incluindo a atualização monetária e/ou mora incidentes no decurso processual⁴⁷, que são custos relacionados ao tempo.

Todavia, há conflitos que não podem ser traduzidos em cifras. Assim, para além da abordagem financeira encimada, despida de um modelo matemático complexo, cumpre trazer fatores qualitativos que levam à escolha de um terceiro agente decisor. A título de exemplo, tem-se a imparcialidade e a imperatividade da solução. Tais fatores

⁴⁶ Fisher, Roger e Ury, William. *Como chegar ao sim: como negociar acordos sem fazer concessões*. Rio de Janeiro: Solomon, 2014, p. 60.

⁴⁷ A fórmula $[(Vg > Vc * \%e - Cp) * At]$ em que Vg = valor garantido; Vc = valor da causa; %e = percentual provável de êxito; custos processuais da via heterocompositiva eleita, foi feita com base na leitura de Wolkat, Erik Navarro. *Análise Econômica do Processo Civil: como a economia, o direito e a psicologia podem vencer a tragédia da justiça*, São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 323.

pressupõem a confiança das partes na justiça e na efetivação da decisão do julgador, ao passo que, na negociação, essa confiança dá norte ao compromisso a ser realizado entre as partes⁴⁸.

Após mencionar os referidos conceitos e orientações, passa-se a aplicá-los no domínio tributário. Para isso, rememora-se que o crédito tributário pode ser “negociado”, a partir de parâmetros legais, com vistas à Transação. A grande dificuldade desse processo é compreender esses parâmetros, os quais devem preservar a eficiência e justiça fiscais.

Considerando as premissas do tópico anterior, a Transação Tributária não possibilita concessão da Fazenda sobre o mérito da exação, pois, assim, a Legalidade e a constitucionalidade da competência tributária estariam em risco. Nesse sentido, a negociação que leva ao instituto não parte de renúncia do Fisco ao reconhecimento do respectivo crédito.

O efeito disso é que, como se aprofundará na análise de diplomas instituidores, as concessões para o Contribuinte na Transação compreendem o montante devido, especialmente os valores acessórios à obrigação principal, exigidos em função de: (i) punição; (ii) mora; e (iii) custos relativos à cobrança, como encargos e honorários. Outrossim, é possível dizer que essa Transação não se refere ao *an debeatur*, mas ao *quantum debeatur* e ao modo de adimpli-lo.

Não sendo finalidade desta brochura esgotar elementos e técnicas das Teorias do Conflito e da

⁴⁸ Fisher, Roger e Ury, William. Já referenciado, p. 57.

Negociação, os fundamentos básicos dessas são utilizados para preencher, com menor viés deste autor, os caracteres formais jurídicos. Entre esses, é impossível falar em Transação sem a ideia do negócio jurídico, que é uma espécie de ato jurídico – ou seja, a manifestação de vontade com efeitos lícitos – que se diferencia de outros atos, por reunir a composição de interesses dos negociantes para uma finalidade específica⁴⁹.

Portanto, sem dúvidas, a Transação *latu sensu* é um negócio jurídico, mas a mesma certeza não se tem quanto àquela prevista no CTN⁵⁰. O Professor Jules Queiroz, por exemplo, propõe que essa última se aproximaria mais de um ato administrativo em sentido estrito⁵¹. Explica-se: os efeitos para uma Transação Tributária não poderiam ser outros senão os previstos em lei. Assim, importa verificar a margem de discricionariedade da Transação Tributária, e, para tanto, introduz-se os conceitos de atos integrativo e substitutivo, como modalidades básicas de composição de interesses da administração pública.

⁴⁹ Tartuce, Flávio. *Manual de direito civil*. v. único, São Paulo, Método, 2012, p. 185.

⁵⁰ Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

⁵¹ Queiroz, Jules. *Críticas à Transação tributária na Medida Provisória nº 899/2019. A possibilidade de a Transação ter caráter substitutivo ao lançamento viola o CTN*. JOTA, 2019, p. 4. Versão impressa do artigo disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criticas-a-transacao-tributaria-na-medida-provisoria-no-899-2019-22112019> Acesso em 3/10/2021, às 12:41.

Em resumo, segundo Jules Queiroz⁵², a Transação de efeito fiscal deve ser oferecida como um ato integrativo do Estado, pelo qual complementa um ato de reconhecimento do direito creditório anterior, apenas redimensionado a dívida. Em outras palavras, a Fazenda constituirá seu direito mediante lançamento, e a Transação o perfectibiliza a partir da confissão da dívida – em seu caráter qualitativo ou meritório – pelo Contribuinte, implicando a renúncia quantitativa (ou financeira) do crédito tributário pela Fazenda.

Ao cabo, diferentemente do negócio, o ato é a expressão da vontade unilateral do Estado e, sob a qualidade integrativa, amplia a eficácia – o potencial de realização – de ato administrativo final que o precede ou sucede. A partir dessas premissas, o Professor Jules conclui pela impossibilidade de o ato administrativo integrativo, que visa à Transação, infringir o lançamento de um tributo, que é ato administrativo finalístico⁵³ e plenamente vinculado.

Sem fazer juízo acerca da concordância com essa conclusão, fato é que a LCL “nasceu” em meio a uma cultura de litigância, de jeito que, conforme será explorado no capítulo referente a ela, há, nas novas modalidades previstas para o instituto, um modo prospectivo de usá-lo como via repressiva ao litígio, mas que, conseqüentemente, leva ao condicionamento da conduta do Contribuinte, o que, para alguns, seria um sucedâneo do lançamento, o qual é ato inafastável.

⁵² Queiroz, Jules. Já referenciado, p. 6.

⁵³ Queiroz, Jules. Já referenciado, p. 1.

Independentemente da controvérsia, a suposta Transação preventiva é uma clara tentativa de suprir a histórica falta de diálogo, entre os polos da relação tributária, anterior ao fato gerador. Essa falha de comunicação – que é elemento básico da Teoria Negocial⁵⁴ – é visível no fenômeno litigioso, em que Contribuinte e Fisco se falam apenas pelo código das “teses” e no meio processual. Desse modo, o “dicionário” desse vernáculo lista as posições temáticas dos sujeitos da relação tributária, concebidas a partir de fundamentos jurídicos e extrajurídicos, com vistas à defesa de seus respectivos interesses perante um terceiro decisor, que, na experiência nacional, é um agente judicante pertencente à administração pública ou ao Poder Judiciário.

Nesse contexto, tendo em vista os parâmetros da disciplina tributária, autoras, como Maria Clara Cunha⁵⁵ reiteram a necessidade de explorar a abordagem responsiva para atingir soluções preventivas. Por sucedâneo, a nova regulação da Transação Tributária, que têm por teleologia a desjudicialização da tributação, também demanda políticas públicas que visem à conformidade (“*compliance*”) do Contribuinte e da Fazenda.

Isso porque, à luz da mencionada Economia Comportamental, os interesses dos agentes são moldados por incentivos e desincentivos. Sob o enquadramento

⁵⁴ Fisher, Roger e Ury, William. Já referenciado, p. 54.

⁵⁵ Farias, Maria Clara Cunha. *O COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS À LUZ DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL E DA REGULAÇÃO RESPONSIVA*, p. 96 a 128, Revista de Direito Setorial e Regulatório, v. 6, n. 2, Brasília, outubro de 2020, p. 96. Disponível em <https://periodicos.unb.br/index.php/rdsr/article/view/30220/27740>> Acesso em 27/10/2021, às 20:00.

tradicional, essas motivações se traduzem em ganhos e perdas pecuniárias individuais; ao passo que a visão, mais moderna, centrada no aspecto comum da relação tem por premissa a diminuição de custos gerais de diferentes ordens, os quais culminam à chamada “Tragédia dos Comuns”⁵⁶.

Para impor sentido a essa expressão no presente contexto, recupera-se o conceito derivado de “Tragédia da Justiça”, por meio do qual Erik Navarro⁵⁷ se refere à maximização da exploração – motivada por interesses individuais – do serviço judiciário – que, na semântica econômica, é um bem de utilidade comum –, fenômeno que leva a uma perda generalizada. Adiciona-se que, em se tratando de litígios fiscais, esse custo é corroborado pela irrealização da oportunidade de arrecadação e o consequente déficit orçamentário, em face de o tributo ser objeto das discussões, encontrando-se, em regra, com sua exigibilidade suspensa.

Portanto, para resumir as ideias postuladas, a concessão sobre o crédito tributário não pode modificar os fundamentos do lançamento, o que resulta na impossibilidade de negociar a própria incidência tributo. Assim, esse instituto deve-se aliar a políticas públicas, de fato, preventivas que objetivam o estímulo à conformidade tributária.

Não se nega a função preventiva da Transação – até porque esse fator é um de seus diferenciais frente ao seu emprego no “REFIS” –, mas considerando o atual quadro

⁵⁶ Hardin, Garret. *The tragedy of the commons Science*, v. 162, 1968, p. 1243.

⁵⁷ Wolkart, Erik Navarro. Já referenciado, p. 85.

litigioso, foca-se primeiramente no viés repressivo instituto da determinação de conflitos. Para tanto, descreve-se o contexto processual tributário, registrando as oportunidades de transação.

1.3. COBRANÇA PERDIDA E CONTENCIOSO ESTRATÉGICO

Dada a adoção da visão de luhmmaniana do direito enquanto expectativa cognitiva, institucionalmente convertida em norma generalizada; a higidez do sistema tributário é sabidamente inegociável, pois se relaciona à previsibilidade das ações do Contribuinte e do Estado. Pela interseccionalidade com o sistema econômico, a efetividade da norma tributária é objetivamente dimensionada pela arrecadação. Por outro lado, o tolhimento dessa higidez pode ser observado pelo aumento dos passivos fiscais contingentes do Contribuinte e do Estado.

Sem prejuízo do conceito contábil do CPC 25⁵⁸, a contingência é sinônimo de incerteza e antônimo de Segurança Jurídica. Sob o prisma da norma orçamentária, esse elemento se refere a “possíveis novas obrigações cuja confirmação depende da ocorrência de um ou mais eventos futuros, ou cuja probabilidade de ocorrência e magnitude

⁵⁸ Pronunciamento Técnico CPC 25. *Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf> Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

dependam de condições exógenas imprevisíveis”⁵⁹. Logo, a exemplo das causas de natureza tributária, o artigo 4º, §3º, da LRF⁶⁰ determina que conste o impacto financeiro sobre passivos contingentes e riscos capazes de afetar as contas públicas em anexo específico da LDO (“Análise de Risco Fiscal”).

A título exemplificativo, no ano de 2021⁶¹, a “estimativa de impacto”, pelo período de 5 anos, da perda do Fisco em temas recursais que serão julgados pelo STF e STJ com classificação de risco de possível, conforme os parâmetros da Portaria AGU nº 40/2015⁶², beira R\$ 1,4 trilhão. Para redução desse montante, o aprimoramento da legislação tributária é indispensável. Contudo, quanto aos débitos cuja possibilidade de perda fazendária seja remota,

⁵⁹ Projeto de Lei nº 9/2020-CN, de autoria do Poder Executivo Federal, Anexo V – Riscos Fiscais., 2020, p. 42. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf. Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

⁶⁰ Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 14/10/2021, às 19:31.

Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

⁶¹ Já referenciado. https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf. Acesso em 08/05/2021, às 07:45, p. 48 a 50.

⁶² Portaria AGU nº 40, de 10 de fevereiro de 2015. Disponível em https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/47328125/do1-2018-10-26-portaria-n-40-de-10-de-fevereiro-de-2015--47327866> Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

embora não tenham sido quantificados face à sua baixa probabilidade de materialização, cogita-se do oferecimento da Transação para abreviação da marcha processual desses feitos.

Ao cabo, a exigência legal das informações supramencionadas leva a Administração Tributária – formada pelos órgãos de gerenciamento e representação da Fazenda Pública – a quantificar o volume de contencioso acerca de teses tributárias específicas, possibilitando a implementação de providências – sobretudo processuais pela Procuradoria – para reduzir o dispêndio eventual com os processos administrativos e judiciais.

Findado o aspecto do crédito tributário em litígio, observa-se os números relativos aos débitos em cobrança. No quesito subjetivo, a Dívida Ativa da União conta com 4,9 milhões de devedores⁶³. Considerando uma amostra com 18 milhões de empresas⁶⁴ e 32 milhões de pessoas físicas declarantes do IR⁶⁵, menos de 10% dos sujeitos passivos têm débitos cobrados.

⁶³ Já referenciado, Anexo V – Riscos Fiscais., 2020, p. 9. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf. Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

⁶⁴ ME. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital. *MAPA DE EMPRESAS. Boletim do 1º quadrimestre/2021*, publicado em 26 de maio de 2021, p. 2. Disponível em <<https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-do-1o-quadrimestre-de-2021.pdf>> Acesso em 15/10/2021, às 07:45.

⁶⁵ PODER 360. *31,9 milhões de brasileiros declararam Imposto de Renda como pessoas físicas*. 1 de julho de 2020. Disponível em <<https://www.poder360.com.br/economia/319-milhoes-de->

Desse modo, a quantidade de devedores mostra-se razoável, de jeito que o real problema do Fisco está mais relacionado à recuperação de seu crédito. Em vista disso, a Portaria MF nº 293/2017⁶⁶ instituiu um grupo para classificação da possível recuperabilidade daqueles débitos. Com base nos dados analisados pelo GPCLAS, refletidos na LDO, verifica-se que cerca de 65%⁶⁷ do débito inscrito no ano de 2020 – ou seja R\$ 1,66 trilhão – são de baixa recuperabilidade ou irrecuperáveis, reputando-se, portanto, ativos contingentes da União.

Não bastando isso, inúmeras perdas relacionadas a litígios fiscais não estão contempladas pelo anexo da LDO, de modo que o custo financeiro total relacionado aos passivos contingentes a esse título extrapola a cobrança de grande dificuldade, alcançando despesas processuais incorridas e receitas não realizadas pelo Estado. Porém, não sendo objetivo desta obra encontrar todas essas variáveis – mas elucidar o propósito da análise de risco e o consequente papel da Administração Tributária em sua gestão, inclusive estatística –, menciona-se alguns custos envolvidos nos processos tributários administrativo e judicial para Fazenda Pública a fim de tecer uma primeira conclusão.

[brasileiros-declaram-imposto-de-renda-como-pessoas-fisicas/>](#) >
Acesso em 15/10/2021, às 07:45.

⁶⁶ Portaria MF nº 293, de 12 de junho de 2017. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>> Acesso em 15/10/2021, às 07:45.

⁶⁷ Já referenciado, Anexo V – Riscos Fiscais., 2020, p. 70. Disponível em:
https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_V.pdf. Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

A esse propósito, considerando o mencionado protagonismo numérico dos feitos de cobrança na justiça; com base em dados históricos, uma execução fiscal custa em média, R\$ 10.500,00 (atualização em 09/2021) para o orçamento público⁶⁸. Devido ao congestionamento do contencioso, rememora-se que o tributo a ser devolvido e as despesas processuais sofrem influência do tempo de tramitação da cobrança pelas vias administrativas e judicial, que se somados podem durar mais de 19 anos, à luz dos dados históricos do relatório de rede de auditoria internacional⁶⁹.

Ainda no aspecto temporal do litígio fiscal, mais frustrante que a alta contingência financeira, demonstra-se a impossibilidade de realização da receita tributária em razão do decurso do tempo. Nesse sentido, registra-se a recente exclusão de aproximadamente R\$ 5 bilhões em débitos inscritos apenas na Dívida Ativa da União, materializados por 621 mil certidões, após a PGFN ter cruzado dados eletrônicos relativos ao tempo de arquivamento de feitos executivos, aplicando, para tanto, a prescrição intercorrente⁷⁰.

⁶⁸ IPEA. *Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Relatório de Pesquisa Ipea*. Brasília, 2011, p. 25. Disponível em http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf> Acesso em 27/10/2021, às 20:00.

⁶⁹ EY. *Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro*. São Paulo, setembro de 2019, p. 12. Disponível em <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>> Acesso em 27/10/2021, às 20:00.

⁷⁰ Olivon, Beatriz, *Fazenda Nacional exclui R\$ 5 bilhões da dívida ativa*. Brasília, atualização em 13 de setembro de 2020. Disponível

Tendo como exemplo as variáveis diagnosticadas acima, este autor dá o nome de “Cobrança Perdida” ao conjunto de perdas financeiras diretas e indiretas em causas tributárias. Para diminuí-las, oportuniza-se a Transação, sendo intuitivo pensar que concessões sobre o valor e o modo de pagar do crédito tributário, estimulando a adimplência, evitam sobretudo despesas oriundas da ineficiência processual e da extinção de débitos pela passagem do tempo. Ao cabo, como será aprofundado no próximo tópico, tais contas, que têm grande impacto sobre o orçamento público, devem ser analisadas sob o indicador do custo social do litígio para sociedade.

No outro polo da relação tributária, o desenvolvimento deste trabalho também depende da apresentação do chamado “Contencioso Estratégico”, que ilustra a posição do Contribuinte em conflitos fiscais, a partir de pressupostos comportamentais da Economia Clássica. Sob esse viés, recorda-se que o cenário contemporâneo é de alta competitividade empresarial não apenas a nível negocial – remetendo-se aqui ao núcleo operacional – mas também às atividades-meio dessa. Com efeito, a economia tributária é – como evidencia a primeira palavra que compõe a expressão – importante meio para que os recursos escassos de uma entidade lucrativa sejam alocados para cobrir despesas essenciais à sua atividade-fim.

Do ponto de vista meritório, os limites legais para tal economia levam ao interminável debate acerca do

em

<<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/09/13/fazenda-nacional-exclui-r-5-bilhes-da-dvida-ativa.ghtml>> Acesso em 27/10/2021, às 20:00.

planejamento tributário, presente em grande parte das defesas elaboradas pelo Contribuinte, que, em termos teóricos, expressa-se na elisão. Para fins conceituais, diferentemente da evasão – que é o descumprimento comum da obrigação tributária – e da elusão – caracterizada pelo aspecto volitivo do Contribuinte em omitir a realização de um fato gerador –; a elisão seria a opção negocial lícita pela realização de um ato que não esteja sujeito ou esteja – mas em menor medida – à exação.

A esse respeito, Rubens Gomes, um dos pais fundadores do Direito Tributário pátrio, menciona que o critério para verificar a licitude e ilicitude da economia fiscal é identificar “se os atos praticados pelo Contribuinte, para evitar, retardar ou deduzir o pagamento de um tributo foram praticados antes ou depois da ocorrência do respectivo fato gerador: na primeira hipótese, trata-se de evasão; na segunda trata-se de fraude fiscal”.⁷¹

Como não se pretende avaliar as especificidades acerca do planejamento tributário; superficialmente, infere-se que os debates doutrinários sobre o tema estão relacionados à inexistência de norma regulamentadora do parágrafo único do artigo 116 do CTN⁷². Acontece que o voto da Min. Carmen Lúcia, a qual tem sido acompanhada pela quase maioria do Plenário do STF, a norma citada não é antielisiva;⁷³ na verdade, tem por objetivo o combate à

⁷¹ Sousa, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro, Financeiras, 1960, p. 113.

⁷² Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

⁷³ “A despeito dos alegados motivos que resultaram na inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, a denominação “norma

evasão fiscal. Assim, há a gestação de categorias como “Abuso de Forma” ou “Planejamento Tributário Abusivo”, que classificam negócios jurídicos com a finalidade estrita de obter economia fiscal.

Esses conceitos estão no núcleo das discussões tributárias de grande relevo, de modo que tanto o Contribuinte, quanto a Fazenda o empregam. Obviamente, o primeiro sustentará a sua ingerência negocial, ao passo que a segunda, a inafastabilidade do fato gerador. A questão que se faz é o porquê de tais elementos de Direito Tributário material estarem sendo explorados em um livro cujo tema é um instituto de índole processual?

O Planejamento Tributário abusivo extrapola o mérito da lide – tendo em vista a corrupção da linguagem do sistema jurídico pela econômico-financeira do mercado – contemplando os atos do Contribuinte, que resultam em estratégias processuais, pelos quais altera o modo de pagamento, padronizado por lei (sobretudo o prazo) de sua dívida, que será reconhecida somente após a conclusão do contencioso.

Para chegar a tal assertiva, inicialmente, tem-se por premissa que o planejamento de ato ilícito com vista à economia fiscal pressupõe a análise dos custos decorrentes: (i) do processo de recuperação do crédito a ser instaurado pelo Estado; e (ii) da reprimenda ao ato do Contribuinte, também pelo Estado. Tais gastos só serão efetivamente

antielisão” é de ser tida como inapropriada, cuidando o dispositivo de questão de norma de combate à evasão fiscal.” Minuta de Voto da ADI 2.446, de relatoria da Ministra Carmén Lúcia, Plenário Virtual, p. 9, assinada em 12/06/2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>> Acesso em 27/10/2021, às 14:06.

incurridos após a ocultação ou a minoração do efeito pecuniário do fato gerador, o que elucida um comportamento reprovável apesar da utilização de um meio lícito.

Na experiência processual brasileira, o litígio fiscal se origina na esfera de revisão das Administrações Tributárias da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, que dá ao Contribuinte as prerrogativas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a gratuidade dos atos processuais praticados e a dispensa de advogado para esses.

Por outro lado, há possibilidade de levar o crédito tributário ao Poder Judiciário, sem a garantia automática das prerrogativas encimadas. Desse modo, excetuadas a dispensa de advogados nos juizados especiais ou a constituição mediante defensores públicos, a gratuidade da justiça e a menor onerosidade do mandado de segurança; o direito à suspensão de exigibilidade somente é deferido face à evidenciação de fundamentos materiais e processuais.

Além disso, elucubrando a hipótese de um crédito tributário de incontestável direito da Fazenda, após a sua inscrição em dívida ativa, faz-se necessária a apresentação de garantia a fim de que o Estado não proceda a constrição do patrimônio do devedor ou, ainda, para que esse possa discutir o mérito da cobrança mediante embargos de devedor.

De todos os caracteres mencionados, as principais prerrogativas buscadas por grandes empresas são a suspensão da exigibilidade do tributo e dos atos constritivos relativos à garantia deste. Ademais, em virtude da instauração da lide, o Contribuinte busca, por consequência, a via processual com menor onerosidade decorrente da sucumbência.

Essa leitura de gastos deve ser aliada aos benefícios econômicos resultantes da alocação de ativos para a operação empresarial, em razão do “diferimento” do tributo. Logo, nota-se que, assim como há uma “Cobrança Perdida”, no sentido financeiro, para a Fazenda, há um contencioso em que, embora o Contribuinte possa sair sucumbente; o viés lucrativo dos atos por ele praticados, contra o regular pagamento do tributo, converte o litígio com perda provável em uma modalidade estratégica de planejamento financeiro de dívidas fiscais.

Nesse sentido, com intuito ilustrativo, isto é, sem rigor dos métodos quantitativos, a análise da conveniência do litígio fiscal parte da comparação entre a rentabilidade média da Contribuinte e os custos somados que essa desembolsaria especialmente com advogados, com a garantia atualizada do crédito tributário – que incluiria exigências acessórias como multa e juros –, despesas processuais (custas, honorários periciais, mandados etc.), além da sucumbência a ser destinada à representação fazendária.

Antes, porém, que se procedesse ao cálculo; no que tange à rentabilidade da empresa, seria necessário aplicar: (i) como capital, os custos previstos com as variáveis relativas ao contencioso; e (ii) como tempo, o intervalo entre o início e a finalização do processo,

Considerando tais aspectos analíticos, o aspecto global do valor disputado entre Contribuinte e Fazenda, dificilmente a opção pelo litígio mostra-se menos conveniente. Por tais razões, o emprego de soluções autocompositivas nas lides tributárias é, no mínimo, oportuno. Todavia, como já foi mencionado, por hipótese, as molduras teóricas, principiológicas e legais do Direito

Tributário impossibilitariam concessões concernentes ao teor da cobrança, de modo que é necessário pensar se tais óbices são apenas frutos de uma interpretação tradicional e, em que medida, as demais áreas do direito podem fornecer insumos ao Processo Tributário quanto à prática dos métodos consensuais.

1.4. ADEQUAÇÃO E ALTERNATIVA PROCESSUAIS

Traçados os caracteres básicos da área tributária e o prognóstico de seu contexto processual; vem à baila o fenômeno de adoção de institutos extra e endoprocessuais⁷⁴ com o condão de substituir ou, ao menos, evitar a ampla tramitação de feitos. Nesse sentido, explora-se, de modo geral, soluções direcionadas a jurisdição cível e penal que visam, mesmo como reflexo de outra pretensão, à desjudicialização, além da influência desse sobre as causas e cobranças tributárias. Ao fim, será evidenciada uma crítica interdisciplinar que corrobora a hipótese do capítulo adiante, qual seja: de que soluções inadequadas podem ser deturpadas e, contrariamente, levar à ampliação dos problemas.

Logo, os referidos institutos são apresentados, de maneira gradativa quanto às suas adequações ao Direito Tributário, partindo dos que são menos controvertidos e indo para os que não há consenso. Para tanto, rememora-se

⁷⁴ Cintra, Antonio Carlos; Grinover, Ada Pellegrini; e Dinamarco, Cândido. *Teoria geral do processo*. 25 ed., São Paulo, Malheiros, 2010, p. 34.

que o litígio tributário resulta de discordâncias cuja solução, seja pela exoneração ou manutenção da incidência, advém de revisão administrativa ou provimento jurisdicional, sobre os quais – no caso dessa subsidiariamente, por força do artigo 15 do NCPC⁷⁵ – aplicam-se regras do processo civil. Assim, considerando a natureza administrativa e civil do processo tributário, há também primazia pela autocomposição, estampada no §2º do artigo 3º do NCPC, para esses conflitos.

Todavia, na construção teórica desse trabalho, mostrou-se ser difícil pensar em consenso ou “meio termo” nas disputas tributárias, pois esse subsistema, por ser publicista, funciona por meio da linguagem “binária” do lícito ou ilícito⁷⁶. Inclusive, os métodos alternativos de solução de conflitos, não são designados por alguns como meros sucedâneos, mas como meios adequados⁷⁷, uma vez que, a depender da natureza da causa analisada, o litígio judicial, nem sequer seria a principal opção para compor, ao passo que para outras causas, seria, como propõe a visão clássica para aqueles originados de relações tributárias e demais publicistas.

Sobre essa adequação, remete-se, por exemplo, às questões contratuais, que, em razão da especificidade da matéria comercial ou da internacionalização da relação jurídica de que se originaram, são submetidas às grandes câmaras de mediação e de arbitragem. Soma-se a isso o fato

⁷⁵ Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso 20/10/2021, às 10:12.

⁷⁶ Luhmann, Niklas. Já referenciado, p. 578.

⁷⁷ Muniz, Joaquim. *CURSO BÁSICO DE DIREITO ARBITRAL*. 3ª ed., Curitiba, Juruá Editora, 2015, p. 22.

de tais conflitos terem como causa de pedir negócios jurídicos nos quais se prepondera a autonomia das vontades, o que demonstra a subsidiariedade da revisão jurisdicional e a patrimonialidade dos direitos envolvidos na relação⁷⁸.

Retomando o aspecto suscitado nas premissas teóricas, a regulação dos meios alternativos prestigiados pelo NCPC, fazem ressurgir o debate acerca da disponibilidade na relação tributária. Neles se visualiza que a primeira é admitida mesmo para o direito indisponível – desde que transacionável – e a segunda, apenas para bens disponíveis.

Como constatado, em que pese a indisponibilidade da receita e obrigação tributárias, é possível transacionar parte do crédito tributário em seu aspecto financeiro – ou seja: valores acessórios, maneira de pagar etc. Por outro lado, a renúncia casuística a fundamentos de exigibilidade pela Fazenda levaria à concessão exclusiva de sua parte, destoando o sentido da Transação e contrariando os princípios tributários. De todo o modo, mirando-se no pressuposto da “indisponibilidade transacionável”, passa-se a visualizar o seu enquadramento nos MASC.

Quanto à conciliação – que se difere da mediação pela abordagem instrutória do intermediador em contraponto à postura neutra do mediador⁷⁹ –, tende a ser proposta dentro do litígio. Desse modo, fazendo valer o disposto no artigo

⁷⁸ Muniz, Joaquim. Já referenciado, p. 38.

⁷⁹ Cintra, Antonio Carlos; Grinover, Ada Pellegrini; e Dinamarco, Cândido. Já referenciado.

19, §12 da Lei nº 10.522/2002⁸⁰, gestado no bojo da Lei de Liberdade Econômica⁸¹ – que faculta ao Poder Judiciário e à PGFN realizarem, em conjunto, “mutirão” de solução de processos por negócio jurídico processual – o método analisado foi explorado por iniciativas, como o recente SistCon⁸², plataforma voltada a execuções fiscais do TRF1, em que se aproveitou o ensejo para se determinar processos através da transação, àquele momento já disciplinada pela Lei nº 13.988/2020.

No que tange ao regramento da mediação pela Lei nº 13.140/2015⁸³, há detalhes a serem destacados acerca de vedações e possibilidades de composição tributária extrajudicial. O primeiro é que, nos ditames do artigo 38 da referida Lei, a controvérsia relativa a créditos tributários sob a administração da RFB ou da PGFN não poderia ser objeto de: (i) avaliação de composição pela câmara administrativa de mediação; e (ii) celebração de termo de ajustamento de conduta⁸⁴.

⁸⁰ Lei Federal nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm> Acesso 10/09/2021, às 10:00.

⁸¹ Lei Federal nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm> Acesso em 10/09/2021, às 10:02.

⁸² Para mais informações acessar: <<https://portal.trf1.jus.br/portaltrf1/comunicacao-social/imprensa/noticias/institucional-sistcon-lanca-projeto-de-conciliacao-para-processos-de-execucao-fiscal.htm>>

⁸³ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113140.htm> Acesso em 19/10/2021, às 19:50.

⁸⁴ “O Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) é um acordo celebrado entre as partes interessadas com o objetivo de proteger direitos de

Acerca das possibilidades, extrai-se do artigo 45 do referido diploma: (iii) a equiparação do conflito submetido à autocomposição à reclamação para suspensão da exigibilidade do tributo. Ademais, a lei propõe que (iv) o lígio envolvendo entidades da administração pública poderia ser determinado por qualquer via compositiva “extrajudicial”, não se restringindo, portanto, ao invólucro processual da mediação, que é a matéria que dá nome àquela lei.

Ao cabo, conclui-se que o regramento esclarece a (i) impossibilidade de setores que não aqueles diretamente competentes pelo lançamento e processamento do crédito tributário (RFB e PGFN) realizarem juízo de conveniência sobre concessões para tal bem litigioso. Além disso, (ii) para alguns, o regramento supostamente confirmaria o caráter integrativo – e não substitutivo – da autocomposição tributária, ao vedar termo o condicionamento do Contribuinte. No que concerne às possibilidades, respeitados os aspectos da competência e da vinculação, a autocomposição fiscal é possível e leva à suspensão da exigência do tributo (iv e iii).

Quanto à arbitragem, trata-se heterocomposição de origem iminente contratual, mas que, a despeito do

caráter transindividual. Trata-se de um título executivo extrajudicial que contém pelo menos uma obrigação de fazer ou de não fazer e a correspondente cominação para o caso de seu descumprimento”. Farias, Talden. *Termo de Ajustamento de Conduta e celeridade processual*. Paraiba, 2020. disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-abr-04/ambiente-juridico-termo-ajustamento-conduta-celeridade-processual>). Acesso em 1/10/2021, às 8:11.

teor privado, iniciativas como o PLS nº 4.468/2020⁸⁵ facultam ao Contribuinte instaurar esse procedimento durante fiscalização, ou seja, antes do lançamento, com o fito de esclarecer o suposto fato gerador e a prevenir-se da sanção. Na outra ponta da linha cronológica do processo tributário, o PLS nº 4.257/2019⁸⁶ altera a LEF⁸⁷, possibilitando a constituição de foro arbitral em embargos à execução, que é a última possibilidade de defesa.

As medidas processuais em questão são ousadas considerando a legislação tributária vigente, de jeito que a eventual aprovação delas poderia revogar tacitamente ou mutar o entendimento jurisprudencial e doutrinário de uma série de disposições. Sem adentrar o mérito da coerência de tais alterações com o ordenamento jurídico, elas demandam debates, à luz da regulação responsiva e dos elucidados caracteres da disciplina tributária, para que a tentativa de “dar um passo à frente” não resultasse em passos para trás.

Fato é que, do cotejo dos mencionados institutos, torna-se visível que a matéria tributária galga o aproveitamento de métodos da prática processual de outros domínios do direito. Isso porque, em se tratando do quesito adequação, um foro apropriado poderia enriquecer o debate

⁸⁵ Projeto de Lei nº 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>> Acesso em 20/10/2021, às 6:40

⁸⁶ Projeto de Lei nº 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>> Acesso em 20/10/2021, às 6:40.

⁸⁷ Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm> Acesso em 30/09/2021, às 11:00.

técnico-tributário, por exemplo, mediante a escolha de mediadores e julgadores com expertise setorial⁸⁸. Ademais, pelo reiterado viés pragmático, há os interesses: (i) do Estado de descongestionar a sua via judicial e (ii) do Contribuinte, que possui um bom direito em discussão, em imprimir celeridade a essa em face da Administração Tributária.

Dadas tais premissas práticas acerca dos métodos substitutivos à resposta jurisdicional civil, com a mesma sistemática, parte-se para verificação daqueles de natureza criminal, o que evidencia um paradigma jurídico amplo. Na experiência da “Justiça Penal Negociada”, ainda há o relevante aspecto do comum pertencimento dessa área e da tributária ao Direito Público.

Evitando delongas, no processo criminal, o princípio da subsidiariedade do Direito Penal⁸⁹ naturalmente orienta a busca por meios alternativos à punição, sobretudo da restrição de liberdade. Nesse sentido, desde muito, são consolidados os usos da transação penal e da suspensão

⁸⁸ Möller, Max. *Meios alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário*. p. 12 a 20, Revista FESDT, n. 9: Rio Grande do Sul, 2019, p. 12.

⁸⁹ Menciona-se que, à luz da prática processual, o uso dos métodos em referência “Constitui resposta realista do legislador (e, em nosso sistema, do constituinte) à ideia de que o Estado moderno não pode nem deve perseguir penalmente toda e qualquer infração, sem admitir-se, em hipótese alguma, certa dose de discricionariedade na escolha das infrações penais realmente dignas de toda atenção.” (Grinover, Ada Pellegrini e outros. *Juizados Especiais Criminais: comentários à Lei 9.099, de 26.09.1995*. 5 ed. rev., atual., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2005.)

condicional do processo, instituídas pela Lei dos Juizados Especiais⁹⁰.

O mencionado instituto processual penal homônimo do objeto deste livro, tal qual esse de natureza tributária, tem como requisito a “confissão” – o que será explorado adiante – da realização do fato que gerará a resposta estatal ao jurisdicionado. Logo, do ponto de vista silogístico, assim como a concessão tributária está condicionada à constatação do fato gerador, a penal depende da tipificação e cominação de um fato infracional, que pode ser uma contravenção ou um crime de menor potencial lesivo. Em outras palavras, ambos os institutos agirão sob o comando normativo secundário, que no Direito Tributário se traduz no *quantum* cobrado de crédito tributário e, no direito penal, na pena a ser cumprida pelo réu.

Retomando a justificativa para que percorrer os institutos citados neste capítulo, observa-se, como nas outras práticas processuais, que a justiça penal negociada parte da visão pragmática de que seria inviável que toda persecução desembocasse em uma resposta jurisdicional, sob prejuízo de não haver juízes e cortes suficientes para tramitarem tais processos. Nesse sentido, autores da *common law* sustentam que a *plea bargaining* evitaria o “colapso da justiça penal”⁹¹. Outros penalistas ressaltam, porém, que a abreviação da persecução penal, como medida de eficiência da política criminal, leva a resultados

⁹⁰ Lei Federal nº 9.099, de 26 de setembro de 1995. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19099.htm> Acesso em 10/09/2021, às 10:30.

⁹¹ Moreira, Barbosa. *O Processo Penal Norte-Americano e sua Influência*. Revista de Processo, v. 103, Porto Alegre, 2001, p. 95.

adversos, como a perda de direitos e garantias fundamentais por alguns e a impunidade de outros⁹².

Nacionalmente, esse debate ganhou força após a promulgação do Pacote Anticrime⁹³, o qual consolidou a regulamentação dos acordos sobre a sentença, quais sejam: os mencionados institutos da transação e suspensão condicional do processo, além de, principalmente, a colaboração premiada, essa última enquanto negócio jurídico processual e meio de obtenção de prova, à luz do artigo 3º-A. Como inovação, o artigo 28 daquela lei instituiu o ANPP, um imunizante à persecução penal, que evita prematuramente ônus processuais e, ainda, pode resultar em elementos para fomentar acusações de maior relevância.

Sem o rigor de aprofundar na seara penal, do ponto de vista microprocessual, conclui-se que os efeitos negativos do intercâmbio de mecanismos entre áreas do direito se relacionam à adequação a uma semântica de verdade processual, e não material que costumeiramente lastrearia persecução. Em termos práticos, essa sistemática possibilita a opção do jurisdicionado pela “declaração formal de

⁹² Fernandes, Fernando. *O processo penal como instrumento de política criminal*. p. 73 a 77, Coimbra, Almedina, 2001, em Dias, Jorge de Figueiredo. *Acordos sobre a sentença em processo penal. O “fim” do Estado de Direito ou um novo “princípio”?* Conselho Distrital do Porto, 2011, p. 73.

⁹³ Lei Federal nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/lei/L13964.htm> Acesso em 10/09/2021, às 10:30.

culpa” ou *nolo contendere*⁹⁴, em contrapartida à antecipada redução, substituição ou exclusão da pena incorrida.

Desse modo, a ampla adesão à justiça negociada, justificada por algumas infrações serem menos relevantes para resposta penal – pela natureza não-violenta e a baixa pena cominada – atinge a eficiência, mas deve observar, também, o cumprimento da prevenção e punição adequada da conduta infracional, de maneira casuística, com base em critérios objetivos.

Portanto, se no Direito Tributário a controvérsia sobre o uso de mecanismos de redução de litígio está nas indisponibilidades do interesse da administração pública e da obrigação tributária principal; no processo penal, as referidas alternativas são heterodoxas quando vão de encontro ao sistema acusatório⁹⁵ e à indisponibilidade da ação penal pública⁹⁶. Assim, reitera-se o desafiado de pensar soluções processuais privadas para disciplinas publicistas, na medida em que tais ideais sustentam a confiança social nas funções do Estado de arrecadar e punir.

Já os conflitos privados não costumam influenciar o bem comum, mas se o fizerem, o Estado tornará cogente a regulação das relações deles originárias. O resultado disso

⁹⁴ Nardelli, Marcella. *A Expansão da Justiça Negociada e as perspectivas para o processo justo: a plea bargaining norte-americana e suas traduções no âmbito da civil law*. REDP, Rio de Janeiro, 2019, p. 345.

⁹⁵ Garcel A., Fogaça A., e Netto José. *Lei anticrime e a paradoxal afirmação do sistema acusatório*. Revista da Faculdade de Direito da FMP. v. 15, p. 8: Porto Alegre, 2020. Disponível em <<https://revistas.fmp.edu.br/index.php/FMP-Revista/article/view/170>> Acesso em 10/09/2021, às 11:00.

⁹⁶ Garcel A., Fogaça A., e Netto José. Já referenciado.

é o benefício dos direitos fundamentais e da ordem pública, em detrimento da autonomia das vontades. Tal fenômeno levou, por exemplo, às disciplinas próprias dos direitos trabalhista e consumerista e – inversamente à tendência descrita neste tópico – parte da função social das relações entre particulares, refletindo-se na publicização dessas⁹⁷.

Considerando a proximidade do Direito Tributário à viabilização do bem comum, é necessário verificar eventuais efeitos adversos do uso da Transação Tributária sob os principais fundamentos da disciplina em análise, quais sejam a: (i) compulsoriedade do tributo; (ii) isonomia entre os Contribuintes; e, principalmente, (iii) Segurança Jurídica, evidenciada em expectativas normativas e na confiança nas instituições.

Antecipando a experiência retratada nos próximos capítulos, o insucesso dessa solução se evidenciaria na: (i) “descrédibilização” e na possível minoração da arrecadação; (ii) violação ao princípio da impessoalidade da administração pública; (iii) no ciclo de Insegurança Jurídica, que processos sobre o passado, em detrimento de políticas públicas voltadas ao futuro.

Pelo exposto, tendo em vista a alta praticidade dos institutos retratados, foi possível, ao menos superficialmente, identificar as suas efetividade e falseabilidade, pelos pressupostos de diferentes searas do direito processual e material. Ao cabo, a menção desses pontos positivos e negativos, além da adaptabilidade de premissas ao Direito Tributário, ajuda a identificar a

⁹⁷ Lopes, Ana Frazão. *Função Social da Empresa: repercussões sobre a responsabilidade civil de controladores e administradores de S/As*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 99.

medida da conveniência daqueles e as consequências de sua adoção a longo prazo.

CAPÍTULO II

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

2..1. ORIGEM

Antes de desenvolver as hipóteses de aplicação do instituto objeto desta brochura, passa-se pela sua origem. Assim, ao contrário do que se imagina, mecanismos semelhantes à Transação tributária já eram presentes antes mesmo do CTN. Nesse sentido, quando da inexistência da advocacia pública, e as atribuições dessa relacionadas à cobrança da dívida ativa era desempenhada pelo ministério público, Aliomar Baleeiro ressaltava o regulamento orgânico ministerial⁹⁸. No artigo 23 deste diploma, há expressa permissão para que o procurador-geral autorizasse a Transação nas situações de conveniência representadas confidencialmente a ele⁹⁹.

Anos após a publicação do referido diploma, vem à tona o projeto de codificação do STN. Em que pese a prévia vigência de normas, como a ilustrada no parágrafo anterior,

⁹⁸ Lei Federal nº 1.341, de 30 de janeiro de 1951. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/11341.htm> Acesso em 20/10/2021, às 9:30.

⁹⁹ Baleeiro, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

e dilemas teóricos a respeito de concessões no Direito Tributário, não há, seja no processo legislativo do PL nº 4.834/1954¹⁰⁰, detalhes dos fundamentos para o instituto em sua forma prevista no CTN.

A obra de Ives Gandra, com base nos anais que antecederam a entrega da referida proposição ao Congresso Nacional – relacionados ao anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa e aos debates da ABDF –, menciona que o objetivo da Transação era precipuamente tornar a exigência dos débitos possível e célere na situação adversa de insolvência do Contribuinte¹⁰¹. Portanto, a teleologia da Transação é que essa seja modalidade de pagamento do crédito tributária direcionada ao sujeito passivo que teve decaimento de capacidade contributiva.

Ainda sob o pretexto finalístico, há pressupostos relevantes a partir da análise das alterações dos dispositivos previstos no anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa. Antes de adentrá-los, cumpre mencionar que, conquanto o citado “Pai do CTN” admitisse que a Transação tributária já era autorizada pela supramencionada Lei nº 1.341/1951 “como uma medida necessária quando se verifique que a Fazenda poderá perder parcialmente um processo, a fim de evitar

¹⁰⁰ Projeto de Lei nº 4.834/1954, de autoria do Poder Executivo Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=224724>>. Acesso em 1/10/2021, às 9:02.

¹⁰¹ Martins, Ives Gandra da Silva. *Transação Tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal*. p. 73 a 81, Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, Porto Alegre, 2007, p. 77 e 78.

demora, pagamento de custas, etc.”¹⁰²; não era, particularmente, afeto ao emprego do instituto¹⁰³, uma vez que entendia que a modalidade de extinção do crédito em referência feriria a ideia de lançamento como ato administrativo obrigatório e vinculado¹⁰⁴.

Todavia, como relata Anna Duarte, a posição de Rubens foi alterada quando integrara, junto a outros renomados juristas, a “*Comisión Redactora del Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967*”, proposto pela OEA/BID¹⁰⁵. No tempo dessa ocasião, o anteprojeto de CTN já havia sido entregue há mais de uma década e previa a figura da Transação – à luz dos escritos de Rubens Gomes – de um modo bastante distinto do veiculado pela versão final do código brasileiro e do modelo de código latino-americano daquela comissão.

Nesse sentido, retomando a análise dos dispositivos do anteprojeto rubeniano¹⁰⁶, inicialmente, traz-se o caput do

¹⁰² Goldschmidt, Fabio Brun. *Arbitragem e Transação tributária - verificação de compatibilidade*. p.47 a 64. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 48, São Paulo, 1999, p. 59.

¹⁰³ Chrispim, Anna. *Transação tributária no paradigma do Estado Democrático de Direito socioeconômico cultural: o tênue limite entre a afronta ao dever fundamental de pagar tributos e a mutação da legalidade estrita rumo a juridicidade consensual dialógica*. Belo Horizonte, 2009, p. 79.

¹⁰⁴ Sousa, Rubens G. *Compêndio de Legislação Tributária*. 2ª. ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 116.

¹⁰⁵ Chrispim, Anna. Já referenciado.

¹⁰⁶ MF. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Biblioteca do Senado, 1954, p. 267. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517> Acesso em 1/10/2021, às 9:30.

artigo 210, que possibilitava à lei tributária, mediante disposição expressa, autorizar a Transação total ou parcial de crédito tributário no curso de processo administrativo ou judicial. Adiante no mesmo diploma, constata-se o artigo 104, que especificava o instituto, junto à remissão, como modos de pagamento do débito fiscal.

Em comparação entre o artigo 171 do CTN¹⁰⁷ e as disposições do parágrafo anterior, são extraídas quatro premissas básicas a respeito da transação: (i) não tinha definição clara enquanto meio de concessões mútuas; (ii) previa concessões parcial ou integral, revelando uma suposta possibilidade de divisão do crédito tributário ou confusão com os institutos da remissão e anistia; (iii) poderia ter sua eficácia restringida casuisticamente pelo elemento da “autorização”, que posteriormente seria substituído pelo termo “faculdade”; e (iv) aplicação nas esferas administrativa e judicial, e não em qualquer “determinação de litígio”.

Por outro lado, de maneira disruptiva à Legalidade e ao Interesse Público, o parágrafo único do artigo 210 do texto de Rubens¹⁰⁸ apresenta a Transação como uma possibilidade casuística, decorrente da autorização das mais “altas autoridades” da Administração Tributária e do Ministério Público, os quais do respectivo processo tributário “conhecerem”. Logo, esses órgãos poderiam autorizar, mediante requerimento da representação

107 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

108 MF. Já referenciado. Disponível em <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>> Acesso em 1/10/2021, às 9:30.

fazendária, a realização de Transação nos casos em que o prosseguimento do feito implicasse em resultado “desfavorável, inconveniente ou inútil aos interesses” do Fisco, o que manifesta a opinião inicial de Rubens Gomes acerca do instituto especificamente como uma desistência parcial fazendária.

No plano de definição, o referido artigo do anteprojeto é questionável, uma vez que trata de situações oportunas, não para Transação, mas para renúncia exclusiva por parte da Fazenda Pública. Isso porque não faria sentido para o Contribuinte obter concessões sobre um crédito tributário que regularmente seria extinto em litígio. De outro modo, o artigo abre a possibilidade para que, mesmo verificada a eventual ilegalidade ou inconstitucionalidade da cobrança em litígio, a Fazenda opere concessões, e não apenas desista. Em contraponto a isso, a partir das premissas contidas neste capítulo, reitera-se que a Transação Tributária depende da renúncia de discussão do mérito da dívida pelo Contribuinte e tem por escopo o aspecto financeiro dessa.

Assim, o conceito de que partiu Rubens Gomes para criticar o instituto da Transação no Direito Tributário é diferente daquele que posteriormente seria aplicado nesse ramo. Porém, ilustrando a evolução do pensamento do autor sobre o tema, o artigo 51 do III Modelo de Código Tributário para América Latina de 1967¹⁰⁹ – do qual foi coautor – veda que a Transação seja utilizada como meio de

¹⁰⁹ OAE/BID, *REFORMA TRIBUTARIA PARA AMERICA LATINA: III MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO*. Segunda Edicion. Washington, 1968. Disponível em https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf Acesso em 1/10/2021, às 13:59.

interpretar a norma tributária, pois isso ensejaria o afastamento ou a inconstitucionalidade dessa, atos esses que são de competência do Poder Judiciário.

Portanto, pelo contraste dos artigos do anteprojeto rubeniano¹¹⁰ com o CTN, vê-se que o legislador substituiu algumas premissas ontológicas de Rubens Gomes. Então, pela comparação ora evidenciada, vê-se que a redação final do CTN, sem detalhar a possibilidade e especificar Transação como uma modalidade individual, por “expediente reservado”, – como na versão preliminar e da qual o próprio tributarista discordava – atribuiu à lei futura prever as condições e as autoridades competentes para autorizar a compensação.

Como efeito do pouco detalhamento acerca do tipo de lei – se geral ou específica, se complementar ou ordinária – no artigo 171 do CTN, tem-se a completa autonomia de sua promulgação pelos entes tributantes nacionais. Assim, embora a LCL – que regula aquele dispositivo no âmbito federal – tenha sido publicada após mais de cinco décadas de vigência do CTN; há regulamentos de Transação Tributária estaduais posteriores à publicação do CTN.

Quanto ao aspecto procedimental do instituto, a versão final do CTN não previu a autoridade competente para transigir, como propunha o anteprojeto desse código e o Modelo de Código Tributário para América Latina de 1967 em seu artigo 52, ao eleger o “*funcionário de mayor jerarquia*” da Administração Tributária. O código brasileiro apenas assevera que caberá a lei indicar a

110 MF. Já referenciado. Disponível em <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>> Acesso em 1/10/2021, às 9:30.

autoridade competente para autorizar a Transação em cada caso.

A nível federal, o descrito nos parágrafos não impediu a realização de Transação antes da LCL. Como será visto no próximo capítulo, o emprego do instituto ocorria em programas de recuperação – aqui genericamente referidos como “REFIS” –, em que se legitimava por normas orgânicas e secundárias da Administração Tributária. Contudo, foram poucos os momentos em que se intentou um marco legal, de fato, do instituto, merecendo destaque o PL nº 5.082/2009¹¹¹.

Conforme o Professor Heleno Torres destaca, a suscitada proposição foi o maior ponto de debate do instituto no período anterior à LCL¹¹². À semelhança da MP nº 899/2019, o PL nº 5.082/2009 também foi apresentado pelo Poder Executivo. Porém, em 2009, presenciava-se uma especial harmonia entre os poderes republicanos à que se deu o nome de “Pacto Republicano”¹¹³. No âmbito fiscal,

¹¹¹ Projeto de Lei nº 5.082/2009, de autoria do Poder Executivo Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>> Acesso em 1/10/2021, às 9:02.

¹¹² Fala do Professor Heleno Tavares Torres durante o evento *Comitê Tributário Online ABAT: Transação Tributária e Contribuinte Legal*.

¹¹³ “O chamado Pacto Republicano é um conjunto de medidas legais adotadas por consenso em 2009 no Brasil entre os três poderes da União — Executivo, Legislativo e Judiciário — visando à aprovação rápida no Parlamento de mudanças na legislação.[1] inclusive quanto à forma de atuar da Justiça e das polícias. Alguns dos projetos em estudo são objeto de controvérsias entre os juristas.”. Disponível em

como se verifica da justificação dessa proposta, esse alinhamento político resultou na apresentação de um conjunto de propostas que visavam a instituir: (i) mecanismos de cobrança da dívida ativa mediante a regulamentação de garantias; (ii) a Transação tributária; e (iii) alteração ao Código Tributário Nacional.

Comumente, as justificativas dos projetos indicam a busca por uma Administração Tributária mais célere, transparente e eficiente. A primeira característica adviria de mecanismos, inclusive administrativos, de abreviação e substituição dos processos de cobrança. A segunda, se sustentava na participação ativa do Contribuinte na construção das normas tributárias. Quanto à última, chamou-se a atenção¹¹⁴ para o dado histórico de que menos de 2,5% do estoque da Dívida Ativa da União ingressava, anualmente, nos cofres públicos, ainda que se considerasse a incorporação dos depósitos judiciais e a implementação de programas de recuperação, fato esse que, inclusive, corrobora a hipótese a ser defendida no próximo capítulo.

No que importa à presente obra, o anteprojeto da Lei-geral de Transação Tributária trazia as seguintes e principais condições: (i) prévia disciplina e autorização pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC); (ii) fixação de parâmetros de valores e, a partir disso, submissão a diferentes autoridades; (iii) renúncia pelo sujeito passivo ao direito relacionado ao montante transacionado; (iv) restrição das subtrações

<https://pt.wikipedia.org/wiki/Pacto_Republicano>. Acesso em 23/10/2021, às 9:02.

114 Para mais informações acessar: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em 1/10/2021, às 9:02.

financeiras pela Fazenda sobre os valores acessórios do crédito tributário (multa, juros e encargos); e (v) possibilidade de celebração de termo de ajustamento de conduta.

Embora a tramitação do PL nº 5.082/2009 tenha se iniciado de maneira célere, com atribuição de regime de urgência, o projeto não foi analisado definitivamente. Da consulta processual, extrai-se que a retração da atividade no entorno da proposição começou após a realização de audiência pública na Comissão de Trabalho, Administração e Serviço Público da Câmara dos Deputados. Na ocasião, estavam representantes da PGFN, da RFB e da iniciativa privada¹¹⁵, os quais colocaram, na mesa, controvérsias acerca da matéria ora discutida.

Em que pese a presença de representações dos principais atores envolvidos na Transação, entende-se que houve a ausência relevante do Poder Judiciário. Essa só foi sanada anos mais tarde, em 2015, quando a Comissão Especial constituída para análise das propostas originárias

¹¹⁵ “Compareceram a reunião de Audiência Pública os seguintes expositores: Sr. Luís Inácio Lucena Adams - Procurador-Geral da Fazenda Nacional; Sr. Gustavo Amaral - representante da CNI - Confederação Nacional da Indústria; Sra. Tatiana Machado Dunshee de Abranches - Advogada da Divisão Jurídica da CNC - Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo; Sr. Professor Eurico Marcos Diniz de Santi - Representante do Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional - Sinprofaz; Sr. Geraldo Brinckmann - Representante do Unafisco Sindical - Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Sra. Simone Anacleto Lopes - Procuradora da Fazenda Nacional” Para mais informações acessar: <<https://www.camara.leg.br/poposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>>. Acesso em 1/10/2021, às 9:35.

do Pacto Federativo, em adição ao PL nº 2.412/2007¹¹⁶, realizou uma nova audiência.

Naquele momento¹¹⁷, contou-se com o relato de magistrado membro da AJUFE, que apontou as dificuldades relativas à quantidade de feitos e à efetividade dos meios coercitivos e indutivos. Por outro lado, também, fez-se críticas à possível usurpação dos poderes constrictivos próprios do judiciário pelos mecanismos administrativos de cobrança que se intentava criar.

Se de um lado, a Comissão Especial seria um ambiente enriquecedor para encaminhar soluções ao problema da cobrança do débito fiscal, por outro, acabou se perdendo em meio à profundidade de cada uma das soluções. Quanto ao instituto em estudo, apenas uma modalidade era vista, qual seja: a da Transação de débito inscrito e executado. Ocorre que a mudança estrutural que se visava por meio desse, com base nas premissas assumidas pelo presente livro, necessitaria de um desenvolvimento legislativo próprio. Explica-se: reformas da legislação tributária, para além dos três poderes, exigem alinhamento entre os entes federados.

Sem mais detalhes acerca de quais os desafios que a regulamentação ideal do instituto em estudo deve enfrentar – pois tal matéria será abarcada pelo capítulo conclusivo –,

116 Para mais informações acessar: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=376419>>. Acesso em 1/10/2021, às 15:35.

117 CNI. *Comissão Especial da Câmara debate projetos que alteram a execução fiscal*, São Paulo, 22 de maio de 2015. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/agenda-legislativa-home/noticias/comissao-especial-da-camara-debate-projetos-que-alteram-a-execucao-fiscal/>>. Acesso em 1/10/2021, às 15:37.

por ora, é necessário desenvolver concretamente a hipótese deste trabalho. Para tanto, recapitula-se as premissas: o comportamento litigioso da Fazenda e do Contribuinte, evidenciados nas respectivas faltas de meios idôneos de cobrança e de conformidade com o pagamento de tributos levam a um contencioso expressivo e, por consequência, à ineficiência e injustiça fiscais.

Dito isso, passa-se a estudar os diplomas legais anteriores à LCL, que, igualmente, tinham como propósito o enfrentamento de graves problemas fiscais de seu tempo de origem. Contudo, o que se classificava como uma solução ousada para problemas imediatos, ao longo do tempo, tornou-se um subterfúgio das obrigações tributárias, mesmo para aqueles Contribuintes que demonstravam capacidade de pagamento e para cobranças juridicamente fundadas.

Obviamente, não há soluções perfeitas, mas sim que propiciam incentivos e desincentivos em medida mais correta aos agentes alvos de tais políticas públicas¹¹⁸. À luz desse preceito, como será visto nas Conclusões, entende-se que os poderes republicanos devem exercer entre si uma fiscalização mútua, de modo que, quando um mecanismo de estabilização da Ordem Jurídica fornecido por um daqueles se corrompe, essa mesma ordem legitimará o veto daquele ou a gestação de alternativa por outro poder. Embora tais palavras soem abstratas, isso caracteriza a

¹¹⁸ Tabak, Benjamin Miranda., *A Análise Econômica do Direito. Proposições legislativas e políticas públicas*. p. 321 a 345. Revista de Informação Legislativa, a. 52, n. 205. Brasília, 2015, p. 342. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ri/edicoes/52/205/ri/ v52_n205_p3_21.pdf>. Acesso em 2/10/2021, às 8:40.

dinâmica das funções públicas do Estado contemporânea¹¹⁹.

Dado esse último postulado, para evitar delongas, retoma-se o instituto em estudo, cujo extrato legislativo é historicamente incipiente após o Pacto Republicano. Assim, passa-se ao breve relato as políticas federais que se utilizaram da Transação antes de sua regulação pela “Lei do Contribuinte Legal”, evidenciando o fenômeno que levou à banalização do instituto.

2.2. BANALIZAÇÃO DO “REFIS”

Inicialmente, para não restarem dúvidas conceituais, constata-se que os programas de recuperação, refinanciamento e parcelamento fiscais – vulgarmente conhecidos como “REFIS” – já ofereciam transações tributárias. Embora não se classifiquem como uma modalidade propriamente dita do instituto em comento, são políticas públicas, instrumentalizadas mediante lei, que utilizam a Transação como um meio para extinção dos créditos tributários incluídos.

A despeito de elencar todos os programas federais do gênero, esta obra indica o contexto histórico que os ensejou, bem como as principais e reiteradas características daqueles. Para tanto, retorna-se ao ano de 1999, quando foi

¹¹⁹ Tsebelis, Geor. *Processo decisório em sistemas políticos: veto players no presidencialismo, parlamentarismo, multicameralismo e pluripartidarismo*. British Journal of Political Science, 25, 1995, p. 12.

apresentada a MP nº 1.923¹²⁰, criadora da primeira política de recuperação de débitos fiscais pela União, com o nome de REFIS (REFIS I¹²¹), contemplando desde o tributo não constituído, como o que deveria ter sido retido, até o já executado. A dificuldade da promulgação do REFIS I (Lei nº 9.964/2000¹²²) é evidente, pois a conversão desse em lei só ocorreu após reedições da medida até a MP nº 2.004-6/2000.¹²³

O referido texto publicado é simples, apresentando expressões intuitivas, que foram reaproveitadas nos programas instituídos subsequentemente pela União e pelos entes subnacionais. Dentre essas, ressalta-se a (i) consolidação, que se refere ao ato de a Administração Tributária apontar todos os débitos da pessoa aderente; (ii) desistência expressa e irrevogável de ação e renúncia de direito, que, por premissa desta composição, denotam o requisito de o Contribuinte confessar a sua dívida fiscal, sob a dimensão do direito material, e, conseqüentemente, dispensar a manutenção ou o futuro questionamento dessa, do ponto de vista processual; e (iii) exclusão, que é a

¹²⁰ Medida Provisória nº 1.923, de 6 de outubro de 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1923.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:33.

¹²¹ A inserção do algarismo após o uso genérico da sigla REFIS em referência aos programas ora tratados é uma forma de especificá-lo na cronologia das principais e mais amplas políticas dessa natureza.

¹²² Lei Federal nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19964.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:33.

¹²³ Medida Provisória nº 2.004-6, de 10 de março de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/2004-6.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:33.

consequência imposta ao Contribuinte que descumpra as cláusulas essenciais à adesão ao programa.

Quanto ao contexto da primeira proposta (MP nº 1.923), a EM nº 821/1999¹²⁴ já expunha a preocupação com a acumulação de débitos fiscais “na casa de centena de bilhões de reais”. Com a mesma finalidade de diminuição de estoque, o Poder Executivo afirmava que o REFIS era uma política diferente dos mecanismos anteriores – “inadequados e infrutíferos”¹²⁵ – pois não se limitava à concessão de moratória sobre parcelamento, ou ainda remissão e anistia. Ao cabo, buscava-se estimular a economia e a respectiva geração de caixa para os cofres públicos.

No mérito, o programa resultante da Lei nº 9.964/2000 unia o parcelamento do montante devido, com mensalidades proporcionais e ilimitadas – entre os percentuais de 0,3 a 1,5%, de acordo com o regime de tributação aplicável – à receita bruta da pessoa aderente. Além disso, dava-se a opção de liquidar valores acessórios do crédito tributário com a compensação de créditos ou utilização de prejuízo fiscal do IRPJ e de base de cálculo negativa da CSLL.

No que tange à comparação com os outros modos de extinção e exclusão do crédito tributário, a passagem daquela EM corrobora o fato de que o “REFIS” se valeu do instituto da Transação Tributária, e não apenas da remissão

¹²⁴ Diário do Congresso Nacional, 29/10/1999, p. 16.605. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14458?sequencia=1061> Acesso em 14/10/2021, às 1:23.

¹²⁵ Schoueri, Luís Eduardo. p. 16.

ou anistia. No REFIS I especificamente, não havia desconto sobre o crédito tributário, mas sim a redução do montante em parcelas proporcionais à diminuição da receita bruta. Em contraprestação, exigia-se o reconhecimento de dívida pelo aderente. Tais assertivas demonstram uma mutualidade, levando tal relação fisco-Contribuinte ser considerada uma transação. Por fim, ainda em se tratando do REFIS I, havia o ônus de adesão do sujeito passivo ao ter que prestar garantia ou arrolar seus bens.

A despeito disso, em 2001, foi publicada a LC nº 104¹²⁶, que inseriu o parcelamento do crédito tributário como uma das hipóteses de suspensão de exigibilidade do artigo 151 do CTN. Na mesma oportunidade, o artigo 155-A foi incluído nesse código prevendo a que lei específica trouxesse condições para concessão do parcelamento, além da incidência de juros e multas sobre o crédito fragmentado, bem como a subsidiariedade de regras da moratória para aquele.

Antes da publicação da referida lei, notava-se um questionamento jurisprudencial e doutrinário reiterado sobre a natureza do "REFIS", para efeito de suspensão de exigibilidade. Considerando que tais programas tinham o parcelamento como mecanismo comum, aquelas fontes jurídicas os classificavam, de maneira análoga a institutos já existentes, como políticas de moratória¹²⁷. Logo, a

¹²⁶ Lei Complementar Federal nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm Acesso em 14/10/2021, às 1:54.

¹²⁷ Gonçalves, Antonieta Caetano, *A ANÁLISE DOS EFEITOS FINANCEIROS DOS REITERADOS PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTOS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS SOB O ENFOQUE DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA*. Dissertação

publicação da LC nº 104/2001 foi um estímulo para que os Contribuintes aderissem a programas do gênero, já que os débitos consolidados passariam a deixar de ser exigidos, tal qual ocorre nas circunstâncias processuais previstas no artigo 151 do CTN¹²⁸, que, como visualizado por premissa, são importantes variáveis no cálculo de custo e benefício do Contribuinte para busca do contencioso.

Adiante, os artigos 10 a 14-F da Lei nº 10.522/2002¹²⁹ disponibilizam permanentemente o parcelamento de débitos em até 60 parcelas, sem diminuição de cobranças acessórias e com a correção das parcelas pela taxa SELIC. Sem prejuízo de tal previsão, no ano de 2003, foi publicada a Lei nº 10.684¹³⁰, que instituiu o primeiro PAES, doravante denominado “REFIS II”, veiculando novamente concessões que evidenciavam a Transação no âmbito tributário.

No processo legislativo dessa segunda lei, observa-se que o parcelamento nem sequer era previsto na MP nº 107/2003¹³¹ originária, tendo sido inserido no texto

(Mestrado em Direito). Universidade Fundação Mineira de Educação e Cultura. Belo Horizonte, 2018, p. 57

¹²⁸ Lei Federal nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:13.

¹²⁹ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:54.

¹³⁰ Lei Federal nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm> Acesso em 14/10/2021, às 2:00.

¹³¹ Medida Provisória nº 107, de 10 de fevereiro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/107.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:17.

convertido pelo próprio parlamento federal. Dessa maneira, nos anais da Câmara dos Deputados¹³², extrai-se que o programa foi incluído após um acordo com o Governo Federal, para o qual foi difícil conceber um consenso quanto aos mecanismos de concessões sobre o crédito tributário, mas que acabou por ampliar, em grande medida, aqueles idealizados pela Lei nº 9.964/2000 (REFIS I).

Antes de apresentar essas alterações, observa-se que as motivações dos diplomas ora evidenciados demonstram fundamento distinto daquele proposto para Transação nos anais do CTN. Nenhuma dessas políticas se justificaram em situações relevantes, urgentes e sobretudo excepcionais de diminuição da capacidade contributiva. Na verdade, o REFIS I somente se referia ao alto estoque de dívidas para recuperação, mas não à causa desse fenômeno, ao passo que o REFIS II nem sequer foi previsto na medida convertida na Lei nº 10.684/2003.

Quanto às principais alterações legislativas em espécie entre os dois programas, tem-se que: (i) o REFIS I possibilitava, alternativamente à adesão, o parcelamento do crédito tributário em até 60 vezes, ao passo que o REFIS II cumulava o desconto de metade do valor acessório consolidado à quitação do saldo remanescente em 120 mensalidades; (ii) o REFIS I atribuía ao Poder Executivo e ao seu Comitê Gestor a regulamentação de aspectos que individualizavam o programa, a partir de modalidades e da determinação de parcelas em função da atividade

¹³² Parecer de Plenário à MP nº 107/2003, de relatoria do Deputado Federal Luizinho. Disponível em [http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegraImagem.asp?strSiglaProp=MPV&intProp=107&intAnoProp=2003&intParteProp=84#/
> Acesso em 14/10/2021, às 8:24.](http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegraImagem.asp?strSiglaProp=MPV&intProp=107&intAnoProp=2003&intParteProp=84#/)

econômica do Contribuinte, já o REFIS II não especificava esses aspectos, limitando-se a passar essa normatização para a RBF e a PGFN; e (iii) o REFIS II facilitou a adesão à política ao não mais exigir a prestação de garantia, como fazia o REFIS I.

Portanto, da passagem de um refinanciamento fiscal para o outro, o custo de adesão se tornou mais baixo, em razão da inexistência de requisitos como a contracautela. Por outro lado, os ganhos da adesão aumentaram, sobretudo pela: (i) instituição de desconto irrestrito sobre multas e juros; (ii) ampliação do número de parcelas; e (iii) suspensão da exigibilidade do crédito tributário consolidado. O resultado disso é visível nos números de inclusões e manutenção: o REFIS I teve menos que a metade do REFIS II – 129.181 comparadas a 374.719. Ademais, o REFIS I havia tido um percentual de quitações de 32,52%, ao passo que o REFIS II demonstrou sua enorme ineficiência ao contar com apenas 6,81% de efetividade¹³³.

Após as modificações comentadas, os programas seriam ampliados, significativamente, em quantidade e qualidade – esse segundo atributo evidente nas concessões ao Contribuinte. Inclusive, visando à célere instituição

¹³³ Números identificados na página 3 da apresentação de slides do Auditor-Fiscal da Receita Federal Julio Cesar Vieira Gomes em *Histórico do Refis e arrecadação dos programas*, utilizada no SEMINÁRIO E SABATINA COM PRESIDENCIÁVEIS: OS DESAFIOS PARA O PRÓXIMO GOVERNO: Justiça Fiscal e Combate à Sonegação e à Corrupção da UNAFISCO NACIONAL. São Paulo, 1º de agosto de 2018. Disponível em <https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/09/0108_02_Julio-Gomes.pdf> Acesso em 2/10/2021, às 10:00.

dessas políticas, as tramitações dessas se pareciam umas com as outras. De modo similar ao REFIS II, a MP nº 280/2006¹³⁴, convertida Lei nº 11.311/2006¹³⁵, não previa a matéria, mas teve a reabertura dos programas anteriores inserida em seu texto pelo Parlamento. Tal procedimento legislativo, sem adentrar o mérito regimental – conhecido como “emenda jabuti”¹³⁶, declarado inconstitucional pelo STF na ADI 5.127¹³⁷ – evidenciava a falta de debates acerca dos impactos das alterações sobre a disciplina tributária, sobretudo quanto à alteração das expectativas normativas. Ao cabo, a política em questão era reposta imediatista

¹³⁴ Medida Provisória nº 280, 15 de fevereiro de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/Mpv/280.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:58.

¹³⁵ Lei Federal nº 11.311, de 13 de junho de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/lei/L11311.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:59.

¹³⁶ A expressão foi originada do antigo ditado de que “jabuti em árvore, ou foi enchente, ou foi a mão da gente”, que, no contexto legislativo, ilustra a inserção de disposições intermediárias de conteúdo estranho à matéria veiculada por uma proposição inicial, algo bastante comum no processo de conversão das medidas provisórias.

¹³⁷ Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. EMENDA PARLAMENTAR EM PROJETO DE CONVERSÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM LEI. CONTEÚDO TEMÁTICO DISTINTO DAQUELE ORIGINÁRIO DA MEDIDA PROVISÓRIA. PRÁTICA EM DESACORDO COM O PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO E COM O DEVIDO PROCESSO LEGAL (DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO). [...] em ADI 5.127, de relatoria da Ministra Rosa Weber e redação de acórdão do Ministro Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 15/10/2015, Processo Eletrônico, DJe 094, divulgado em 10/05/2016, publicado em 11/05/2016. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10931367>> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

conduzida pela coalização entre os Poderes Legislativo e Executivo.

No caso narrado, esse alinhamento entre poderes em relação ao texto aprovado pelo Legislativo parece não ter ocorrido. O deslinde disso foi o veto do projeto de conversão da MP nº 280/2006 em lei, pelo Presidente da República, que anunciou oficialmente razões de impropriedade textual e contrariedade ao Interesse Público daquele refinanciamento¹³⁸.

Ocorre que, na sequência, quando da edição da MP nº 303/2006¹³⁹ (“REFIS III”), sob o nome de PAEX, na EM nº 76/2006¹⁴⁰, o Governo Federal assumia se tratar de uma substituição à lei anteriormente vetada que respeitava as “possibilidades financeiras do Estado”. Além disso, pressupõe-se que, com condições menos vantajosas que as das medidas anteriores – isto é, parcelas e descontos – além do próprio nome do programa que evidenciava a sua excepcionalidade; a inadimplência seria desincentivada e haveria maior justiça com os Contribuintes que vinham pagando os parcelamentos passados. Sobre esse último

¹³⁸ Mensagem nº 461, de 13 de junho de 2005. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/Msg/Vep/VEP-461-06.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

¹³⁹ Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/mpv/303.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

¹⁴⁰ Exposição de Motivos MF MPS nº 76, de 29 de junho de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2006/Exm/EM-76-MF-MPS.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:34.

aspecto, interessa apontar a recorrência da transferência de débitos remanescentes entre os programas.

Ato contínuo, houve a edição do “REFIS IV”, mediante a MP nº 449/2009¹⁴¹, convertida na Lei nº 11.941/2009¹⁴². Com um pretexto inovador, o refinanciamento em questão também é conhecido como “REFIS da Crise”, pois, além de se justificar na redução da litigância tributária, foi gestado em meio à crise mundial de 2008, engendrada pelos fatores econômicos da “bolha imobiliária” e insolvência do setor financeiro estadunidenses¹⁴³.

Logo, o REFIS IV pode ser interpretado como uma resposta à situação adversa de diminuição de capacidade contributiva – resgatando um aspecto que, de fato, é ínsito à finalidade histórica da Transação. Nesse sentido, a medida inovou com concessões variadas, relacionando percentuais de descontos sobre os valores acessórios à quantidade de parcelas do montante devido. Ainda quanto aos descontos, o REFIS IV foi mais disruptivo que os programas anteriores, ao prever a anistia de penalidades administrativas – multas de mora e de ofício –, adicionada à possibilidade de inclusão de débitos apropriados

¹⁴¹ Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2008/mpv/449.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:40.

¹⁴² Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:40

¹⁴³ Gonçalves, Antonieta Caetano. Já referenciado, 2018, p. 66. Disponível em https://repositorio.fumec.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/608/antonieta_goncalves_mes_dir_2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

indevidamente, garantindo a suspensão da persecução penal, disposição essa cuja constitucionalidade foi naturalmente questionada¹⁴⁴, em razão do disposto no artigo 62, I, b) da CF¹⁴⁵.

A partir de 2013, o REFIS IV passou a ser reaberto reiteradas vezes, demonstrando seu relativo êxito, ao menos no sentido financeiro, em equilibrar as pretensões imediatas do Contribuinte e da Fazenda. Registra-se, a título ilustrativo, que o programa chegou a 886.353 adesões e quase metade dessas quitadas (47,25%)¹⁴⁶. Alguns anos mais tarde, a MP n° 783/2017¹⁴⁷, convertida na Lei n°

¹⁴⁴ Gonçalves, Antonieta Caetano. Já referenciado, 2018, p. 66. Disponível em <https://repositorio.fumec.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/608/antonieta_goncalves_mes_dir_2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

Gonçalves, Antonieta Caetano. Já referenciado.

¹⁴⁵ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:50.

¹⁴⁶ Números identificados na p. 3 da apresentação de slides do Auditor-Fiscal de Receita Federal Julio Cesar Vieira Gomes em *Histórico do Refis e arrecadação dos programas*, utilizada no SEMINÁRIO E SABATINA COM PRESIDENCIÁVEIS: OS DESAFIOS PARA O PRÓXIMO GOVERNO: Justiça Fiscal e Combate à Sonegação e à Corrupção da UNAFISCO NACIONAL. São Paulo, 1º de agosto de 2018. Disponível em <https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/09/0108_02_Julio-Gomes.pdf> Acesso em 2/10/2021, às 10:00.

¹⁴⁷ Medida Provisória n° 783, de 31 de maio de 2017. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/mpv/mpv783.htm> Acesso em 14/10/2021, às 10:14.

13.496/2017¹⁴⁸, origina o PERT, que, à luz da EM nº 60/2017¹⁴⁹, a ser analisada adiante, teve lastro, mais uma vez, no volume de contencioso.

Do ponto de vista prático, observa-se que o novo programa ampliou a sistemática de pagamento, possibilitando a liquidação de créditos do Contribuinte originados de: (i) indébitos; e (ii) saldos negativos dos lucros tributáveis com o montante da dívida consolidada, e não apenas com os valores acessórios. Para coibir o parcelamento, passou-se a prever percentuais mínimos de pagamento por mensalidade da dívida, além da conversão em renda, sem descontos, do crédito tributário que, ao ser inserido no programa, estivesse depositado perante Juízo, medida essa extremamente relevante para desestimular a espera por um novo refinanciamento.

Tendo em vista que o PERT foi o último refinanciamento fiscal até a elaboração deste trabalho, o leitor está ambientado ao histórico dos programas. Passa-se, assim, ao clímax desta obra: a hipótese de que políticas, como tais, revelam-se eficazes a curto prazo, mas, ao longo do tempo, corrompem os fundamentos do sistema jurídico lhe dera lastro. Outrossim, de maneira cíclica, as expectativas normativas e a Segurança Jurídica são constantemente sensibilizadas, oportunizando alterações cada vez mais heterodoxas no ordenamento jurídico.

¹⁴⁸ Lei Federal nº 13.496, de 24 outubro de 2017. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm> Acesso em 14/10/2021, às 10:14.

¹⁴⁹ Exposição de Motivos MF nº 60, de 31 de maio de 2017. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf> Acesso em 14/10/2021, às 10:18.

Como mencionado nas premissas, alguns dirão que essa tendência sempre existirá, pois reflete a racionalidade humana, isto é, opõe-se os possíveis ganhos individuais ao custo de conformidade das leis, que é generalizado. Na realidade estudada, esse fenômeno se manifesta no comportamento do usuário do sistema de se utilizar de meios lícitos para beneficiar os seus interesses, porém, levando ao resultado da já mencionada “Tragédia dos Comuns”. Tais assertivas teóricas se traduzem nos fatos de que (i) o sujeito passivo litiga de maneira estratégica (“contencioso estratégico”); e (ii) a Fazenda precisa de soluções rápidas, pois o microssistema de cobrança de tributos demonstra inoperacionalidades (“cobrança perdida”).

Quanto ao primeiro aspecto, o “REFIS” é um motivo para o Contribuinte litigar esperando a sua própria derrota, até mesmo arcando com custos da via processual maiores que os relacionados às obrigações acessórias do recolhimento ordinário do tributo. Nesse sentido, Schoueri menciona que, se por um lado é “louvável”¹⁵⁰ a redução da quantidade de processos, como consequência do cumprimento do requisito desistência para adesão ao REFIS pelo Contribuinte, por outro lado, o REFIS se revela uma verdadeira “tábua de salvação”¹⁵¹. Sob esse viés, é presumível que o sujeito passivo da obrigação tributária – quando desmunido da moralidade coerente com as expectativas normativas vigentes – tenderá a aguardar a

¹⁵⁰ Schoueri, Luís Eduardo. *O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário*. Revista Dialética de Direito Tributário, Volume 232, p. 103 a 115, São Paulo, 2015, p. 103.

¹⁵¹ Schoueri, Luís Eduardo. Já referenciado.

oportunidade para pagar o crédito tributário diminuído nos refinanciamentos em comento.

Complementarmente, em razão dos déficits fiscais, aquela mesma variável se tornará um mecanismo para que o Estado busque sanar problemas fiscais, relacionados à arrecadação de curto prazo, problema esse que foi, à certa maneira, corroborado pela não-conformidade tributária inicial. Portanto, está-se diante de um ciclo “desvirtuoso” em expansão, de modo que quem ficou de fora dos programas em referência será injustiçado, por arcar com custos que não são incorridos por todos, e, logo, são incentivados a aderir ao refinanciamento em oportunidades futuras.

Do lado empresarial, recapitulando os pressupostos econômicos da Curva de Laffer e da “Zona do Peso Morto”, há quem diga que a raiz do problema ora diagnosticado está na alta e concentrada carga tributária. Para se ter ideia do ônus fiscal, a nível federal, das grandes companhias, o relatório de arrecadação da RFB de 2020 demonstra que quase 70% da composição da receita de IRPJ¹⁵² decorreu do recolhimento de entidades sujeitas ao Lucro Real, regime tributário federal que, pelos dados setoriais de 2015 da

¹⁵² RFB, *Análise de Arrecadação das Receitas Federais: Dezembro de 2020*, Brasília, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/dezembro2020/analise-mensal-dez-2020_v2.pdf> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

RFB, citados pela justificação do PLS nº 6.214/2019¹⁵³, continha 3% do total de pessoas jurídicas brasileiras.

Entretanto, há entidades que mesmo podendo pagar o tributo, não o fazem. Seguindo essa linha, o problema ora diagnosticado é ocasionado por quem posterga suas dívidas fiscais, visando a redirecionar o respectivo recurso para as próprias atividades. Como Bruno Lima ousou dizer, isso significa que é mais barato dever ao governo que a instituições financeiras¹⁵⁴.

Por conseguinte, a pergunta que deve ser feita é se os aderentes aos programas realmente precisam desses. Para respondê-la, Mariana Campagnoni e Karoline de Souza identificaram as características das principais empresas brasileiras que incluíram seus débitos no “REFIS V” (PERT) que precedeu este livro. Nesta pesquisa, a identificação das aderentes decorreu da análise de comunicados relacionados ao PERT, divulgados no âmbito da B3, além das “Notas Explicativas” nos demonstrativos das companhias listadas¹⁵⁵.

¹⁵³ Projeto de Lei nº 6.214/2019, de autoria do Senador Angelo Coronel. Disponível em <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139982>> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

¹⁵⁴ Lima, Bruno; Wilbert, Marcelo; e Serrano, André Luiz. *Parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto*. Revista de Administração, Contabilidade e Economia, v. 16, n. 3, p. 1079 a 1108, São Paulo, 2017, p. 1110. Disponível em <https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/article/view/13405/pdf>> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

¹⁵⁵ Campagnoni, Mariana; e Ruiz, Karoline. CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS QUE PEDEM PERDÃO TRIBUTÁRIO NO BRASIL. Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea, v. 3, n. 1, Rio de Janeiro, 2020, p. 1. Disponível em

Antes de se passar ao aspecto qualitativo, as autoras evidenciam que das 64 empresas da amostra, quase a metade (48,4%) aderiu ao PERT¹⁵⁶. Ademais, algumas dessas já estavam incluídas em outros refinanciamentos, seja da União ou das demais esferas federativas¹⁵⁷. Logo, constata-se, desde já, indícios para confirmar que os programas foram banalizados em sua essência, pois foram vislumbrados como medidas extraordinárias.

Para tecer o comentário crítico quanto às características da amostra de corporações aderentes, as autoras compararam os dados dessas com os de um segundo grupo de entidades as quais não incluíram seus débitos no programa. Nesse sentido, se por um lado se concluiu que os investidores das empresas que ingressaram no REFIS V receberam mais dividendos que aqueles das companhias não aderentes; por outro, os dois grupos não apresentaram diferenças substanciais nos indicadores de: (a) rentabilidade; (b) endividamento; e (c) geração de fluxo de caixa, nos anos anteriores e subseqüentes ao programa¹⁵⁸.

Em outras palavras, mais uma vez, aponta-se para o sentido de que os programas em questão não atingem a *mens legis* do instituto da Transação, isto é, de ser uma solução direcionada a Contribuintes cuja capacidade contributiva foi diminuída, o que se evidenciaria pela insolvência patrimonial ou redução de resultados daquele, o que não fora constatado na análise encimada. Pelo

<<https://periodicos.uff.br/rcgc/article/view/46445>> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

¹⁵⁶ Campagnoni, Mariana; e Ruiz, Karoline. Já referenciado.

¹⁵⁷ Campagnoni, Mariana; e Ruiz, Karoline. Já referenciado.

¹⁵⁸ Campagnoni, Mariana; e Ruiz, Karoline. Já referenciado, p. 16.

contrário, o fato de ambos os grupos de empresas, inseridas ou não nos refinanciamentos fiscais, apresentarem números proporcionalmente próximos, em seus demonstrativos contábeis de contas operacionais, leva à reflexão de que houve uma falha de premissa básica na instituição do PERT.

Como se falava anteriormente, a EM nº 60/2017¹⁵⁹ trazia como justificção do PERT a “necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.”. A construção dessa narrativa não é diferente daquela dos anais do Congresso Nacional que envolveram a aprovação do REFIS I. Contudo, na proposta mais hodierna, fica claro, a partir da pesquisa contábil demonstrada, que não havia diferenças substanciais entre os usuários do programa em relação aos supostos efeitos do momento econômico de 2017.

Como observa Schoueri, a lógica comum de incentivo financeiro para adesão aos programas analisados é um gatilho para que companhias revertam provisões anteriormente efetuadas, gerando, assim, lucros extraordinários¹⁶⁰. Dessa maneira, o refinanciamento governamental reverbera no aumento da distribuição de resultados nas empresas tratadas, evento contábil que não

159 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf. Acesso em 17/10/2021, às 7:30.

160 Schoueri, Luís Eduardo. Já referenciado, p. 104.

tem grande relevância operacional para atividade empresarial, mas, sim, para os seus sócios.

Ocorre que esse efeito adverso do “REFIS” prestigia setores usuários dos litígios fiscais como estratégia de postergação do tributo, em detrimento do Interesse Público de fomentar o orçamento estatal. Diante disso, constata-se a corrupção do sistema jurídico pela eficiência privada, o que, tem termos práticos, incentiva o inadimplemento de tributos a longo prazo. Portanto, a política pública que se rotula como uma solução de “sobrevivência”, torna-se um mecanismo “conveniência”¹⁶¹. para o poder político e econômico.

Embora esta composição não pretenda explorar o problema sob a lente do Direito Comparado, esse fenômeno não é exclusivamente brasileiro. A experiência alemã, por exemplo, levou à cunhagem da expressão *Dummensteuer*, que é traduzida como “imposto dos bobos”¹⁶².

Retomando a experiência nacional, o advogado tributarista Schoueri propõe que a questão do título está associada ao Planejamento Tributário e as multas a ele cominadas, que, ao serem confiscatórias, também são psicologicamente coercitivas. Na visão do autor, os programas complementam a Administração Tributária – cuja legitimidade é presumida por mecanismos como o “voto de qualidade” na revisão de cobranças – na medida em que a relação tributária existirá até aqueles surgirem oferecendo uma cláusula de desistência. Isso porque, em alguns casos, seria mais fácil para o Contribuinte acionar tais refinanciamentos, confessando a sua dívida, que manter

¹⁶¹ Schoueri, Luís Eduardo. Já referenciado.

¹⁶² Schoueri, Luís Eduardo. Já referenciado.

a discussão desta perante o judiciário, onde aquela teria uma maior probabilidade de reversão.

Desse modo, além da cultura de inadimplência tributária, há Contribuintes impulsionados a incluir, nos programas, dívidas das quais o fundamento jurídico é questionável. Nesse sentido, o “REFIS” é uma ferramenta inadequada para solucionar o contencioso de teses relevantes, uma vez que ao priorizar a rápida entrada de caixa estatal, não é precedido por um filtro de litígios que poderiam ser incluídos. Ao cabo, esse problema atinge frontalmente o principal objetivo da Transação no contexto do Processo Tributário mais moderno, pois os institutos dessa disciplina seriam tendentes a interseccionar o Direito Tributário material para resolver, repressivamente, as suas complexidades geradoras de conflitos.

Fato é que: (i) seja pelo planejador evasivo, que vislumbra menores custos no litígio complementado por refinanciamento, ocasionando o Contencioso Estratégico e a Cobrança Perdida; (ii) seja pelo planejador elisivo, acuado pelos custos de manter o litígio e contra os ganhos advindos do refinanciamento, tais programas mostram-se banalizados.

Por todo o exposto, para findar esta obra, a questão que será desenvolvida no próximo capítulo é se a LCL, de fato, inaugura um novo cenário na relação Fisco-Contribuinte, em substituição ao ciclo de “REFIS”. Desse modo, a melhor Transação seria aquela que remedia o (i) contencioso gerado por normas realmente complexas; e (ii) a irrecuperabilidade de débitos, face à redução expressiva e circunstancial da capacidade de pagamento do Contribuinte de boa-fé. Observados esses aspectos, é plenamente possível “tratar diferentes de maneiras diferentes”.

2.3. LEI DO CONTRIBUINTE LEGAL COMO SOLUÇÃO

Enfim, chega-se ao âmago deste trabalho, momento de se analisar a Transação instituída pela Lei nº 13.988/2020 (LCL), bem como os atos normativos secundários que a norteiam. Após as descrições dos elementos inovadores desta Lei, confirma-se ou refuta-se o título deste livro.

Antes disso, para concluir a primeira hipótese, importa mencionar que a EM ME AGU nº 268/2019¹⁶³, anexa à MP nº 899/2019, a qual, reitera-se, originou a lei em estudo, previa que proposta tinha por fundamento:

“esvaziar a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida)”

A AGU constatou a nocividade da banalização do “REFIS”, desenvolvida no capítulo anterior, em razão de tais programas serem: (i) cíclicos; (ii) excessivos em suas

163 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf Acesso em 14/10/2021, às 14:30.

concessões; e (iii) não-isonômicos, ao abrangerem mesmo pessoas com alta capacidade contributiva. Para tanto, a exposição de motivos demonstra a expectativa de que o novo regulamento neutralizasse os efeitos da política pública encimada, levando a solução transaccional a problemas relacionados à recuperação e ao reconhecimento de débitos, mencionados na Introdução desta composição, como: (i) a diminuição da capacidade pagamento do Contribuinte, face à alta carga tributária e a momentos de vulnerabilidade econômica, o que gera ineficiência das vias tradicionais de cobrança; e (ii) a vazão ao contencioso associado à complexidade da norma tributária e à litigância estratégica.

O primeiro aspecto atinge a teleologia do CTN, quanto ao sentido excepcional da Transação para casos de diminuição da capacidade de pagar tributos, após meia década de sua previsão naquela norma-geral. Já o segundo endereça anseios pragmáticos e contemporâneos, enfrentando as críticas da teoria tradicional tributária expostas na introdução. Essa tendência, à luz do histórico traçado no capítulo anterior, decorre do fenômeno de que o “REFIS”, aos poucos, foi corrompido pela priorização do segundo aspecto. Ou seja, o refinanciamento passa a ser técnica de solução de contencioso em detrimento da mera regularização de situações de crise contributiva.

Considerando as diferenças desses objetivos, há, na LCL, diferentes modalidades do instituto, que têm como variáveis: (i) o caráter exaccional ou não do conflito; (ii) o valor do crédito tributário para possibilitar a Transação sobre tese e a individualização daquela sobre cobrança; e (iii) os interesses das partes com o fim de selecionar os assuntos “transaccionáveis” e as características de recuperabilidade dos débitos.

Tendo em vista as premissas teóricas deste livro, além do histórico da Transação e a sua banalização pelo "REFIS"; na última década, o instituto em estudo ganhou urgência e relevância (artigo 62, *caput*, da CF¹⁶⁴) - o que corrobora a sua veiculação por medida provisória. Contudo, pelo histórico exposto no tópico anterior, vê-se que esse gênero normativo possui fragilidades, devido às peculiaridades do trâmite, principalmente para regulamentar um novo instituto. Assim, começa-se cogitando insuficiências e adversidades regulatórias, em razão da pouca discussão.

Apesar disso, houve grande atenção de deputados federais e de senadores sobre a matéria. Foram oferecidas 220 emendas à medida em apenas 4 dias de sua entrega ao Parlamento. Desse modo, vislumbra-se o elevado ônus político que o tema teria para ser processado mediante projeto de lei, já que há, nessas propostas acessórias, sugestões diametralmente opostas à própria MP e, até mesmo, entre si, como: (i) de um lado, impossibilitar a Transação à antigos aderentes de "REFIS", sobretudo os que rescindiriam¹⁶⁵; e (ii) do outro, instituir novos programas de refinanciamento setoriais em substituição à Transação¹⁶⁶.

164 Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14/10/2021, às 17:13.

165 Emendas n^{OS} 10, 57, 59, 82, 109, 146, 149, 165, 176, 178, e 205. Disponíveis em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=2225778&subst=0> Acesso em 14/10/2021, às 17:30.

166 Emendas n^{OS} 1, 2, 5, 17, 26, 28, 31, 34, 35, 83, 84, 95, 132, 133, 137, 138, 157, 188, 189, 191, 192, 209 e 219. Disponíveis em

Considerando a dificuldade para um consenso, foram realizadas duas audiências que contaram com os principais agentes dos setores público e privado envolvidos na transação. Na primeira ocasião¹⁶⁷, ouviu-se a presidente do CARF e representantes da advocacia pública federal; na segunda¹⁶⁸, houve exposições de advogados atuantes dos nichos comercial, industrial e de transportes. Após a realização dessas apresentações, a matéria foi deliberada em duas reuniões da CMMP, de modo que todos esses eventos ocorreram em fevereiro de 2020.

Dito isso, retoma-se os detalhes acerca dos pontos materiais pertinentes à medida analisada. Como parênteses, menciona-se que, dado o pretexto de mudança de paradigma do Processo Tributário pela proposta, alterou-se o bastante criticado voto de qualidade favorável à Fazenda no CARF, de modo a substituí-lo pelo princípio do *in dubio pro Contribuinte*. Afora isso, não há diferenças substanciais entre a MP nº 899/2019 e o PLV nº 2/2020¹⁶⁹, de modo que

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=2225778&subst=0> Acesso em 14/10/2021, às 17:30.

¹⁶⁷ 3ª Reunião da Comissão Mista da Medida Provisória nº 899/2019, ocorrida em 13 de fevereiro de 2020, às 9:00. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/reuniao?0&reuniao=9604&cdcol=2302>> Acesso em 14/10/2021, às 17:24.

¹⁶⁸ 4ª Reunião da Comissão Mista da Medida Provisória nº 899/2019, ocorrida em 13 de fevereiro de 2020, às 14:00. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/reuniao?4&reuniao=9605&cdcol=2302>> Acesso em 14/10/2021, às 17:24.

¹⁶⁹ Projeto de Lei em Conversão nº 2/2020 da Comissão da Medida Provisória nº 899/2019. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866569> Acesso em 14/10/2021, às 18:46.

apenas modificações relevantes serão aventadas na análise crítica que segue.

Assim, seja pelas análises do texto inicial ou final da matéria, os primeiros parágrafos do artigo 1º, estabelecem que, em juízo de oportunidade e conveniência, a União pode transigir de tributos, em observância a princípios como: Interesse Público, isonomia; capacidade contributiva, transparência, moralidade, e razoável duração dos processos e eficiência.

Inicialmente, pontua-se a inexistência de menção ao princípio da Legalidade, o que supostamente revelaria uma tensão conceitual em face de alguns debates teóricos sediados neste livro. Por outro lado, tal posição demarca, desde já, uma postura pragmática do legislador, que conforme se extrai das emendas propostas à medida, nem sequer sugeriu que aquele princípio constasse da redação aprovada pelo Congresso Nacional.

Ainda do ponto de vista principiológico, a transparência é uma diretriz imprescindível à Transação, na medida em que o instituto é celebrado entre agentes públicos e privados. Assim, como corolário da isonomia, os pagadores de tributos devem saber, respeitado o sigilo fiscal, quem são os destinatários da Transação e quais as contrapartidas concedidas a esses.

Quanto às autoridades competentes para transigir, a LCL as pontua, com base no objeto transacionável, quais sejam, o crédito: (i) tributário da União, seja ele administrado pela RFB ou PGFN; e (ii) em benefício de autarquias e fundações federais, geridos pela PGF e PGU. Apesar desse escopo, tendo em vista que esta obra se centra na temática tributária, detalha-se apenas as concessões mútuas que visam à determinação de litígio dessa natureza.

Sabendo disso, o artigo 8º da norma em referência exige que a Transação sobre valor superior ao fixado em ato do ME ou da AGU seja previamente autorizada pelo ministério ou por autoridade delegada, seguindo, como visto, a orientação dos primeiros diplomas do instituto de direcionar a sua autorização hierárquica.

Já quanto aos modos de celebração, o diploma promulgado prevê que o Contribuinte pode transigir por (i) proposta individual na cobrança da dívida ativa; ou (ii) adesão durante o contencioso tributário ou cobrança do débito. Sem o rigor de desenvolver cada qual, opta-se pela visualização crítica do regulamento e a comparação com os programas de refinanciamento, a partir de situações processuais assemelhadas, demonstrando como a Transação se propõe a enfrentá-las.

Antes de visualizar a microesfera das relações tributárias, sacia-se, de vez, a necessidade de falar dos efeitos da transação, sob a égide da LCL, para o Direito Financeiro e, em última análise, para o orçamento público. Admitindo-se que o presente trabalho não se volta à autonomia da área em questão, pretende-se demonstrar ao leitor aspectos controvertidos, com relevância tangente, à seara tributária.

A esse respeito, os parlamentares se preocuparam em dispor sobre o assunto, a partir de emendas à medida original¹⁷⁰. Entre essas, ressalta-se a EMC nº 16/2016, que obriga a Transação a observar os efeitos da extrapolação do limite de despesa do Poder Executivo, conforme o artigo

¹⁷⁰ Emendas de Comissão n^{os} 16, 23, 24, 90, 103. Disponíveis em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emendas?idProposicao=2225778&subst=0> Acesso em 14/10/2021, às 17:30.

109, §2º do ADCT¹⁷¹ e às metas de que trata o artigo 8º da LRF¹⁷². Ainda no que diz respeito à coerência da Lei do Contribuinte Legal com o Novo Regime Fiscal instituído pela EC nº 95/2016, verifica-se as EMCs nºs 23, 90 e 103, as quais condicionam a Transação às normas de renúncia fiscal para previsão de impacto orçamentário.

Sem o objetivo de aprofundar na face financeira-estatal da Transação, é fato, como se defende desde as premissas teóricas, que esse mecanismo não constitui benefício ou incentivo fiscal, pois pressupõe a extinção da obrigação tributária principal. Por outro lado, a possibilidade de renunciar a receitas derivadas acessórias ao tributo, como multas – que, igualmente, foram lançadas – traduz-se na diminuição orçamentária. Conclui-se, então, que o teor genérico e facultativo do artigo 9º da Lei 13.988/2020¹⁷³ do condicionamento da Transação às normas orçamentárias e financeiras, é inadequado perante o atual regime fiscal.

Finalizada a abordagem gerencial pública sobre o instituto em estudo, desenvolve-se a aplicação desse pelo filtro da litigiosidade, com foco nos dois caracteres geradores do instituto, sendo eles a: (i) controvérsia jurídica relevante e disseminada, que ocasiona grande volume

171 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 14/10/2021, às 17:13.

172 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em 14/10/2021, às 19:31.

173 Lei Federal nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>> Acesso em 14/10/2021, às 20:17.

processual; e (ii) irrecuperabilidade do débito, em razão da perda de capacidade pagamento.

Desse modo, a LCL divide o Processo Tributário em dois momentos: o de reconhecimento da dívida (contencioso) e o da cobrança dessa (inscrição do título de dívida e respectiva execução). Para ambos, são aplicáveis obrigações comuns ao sujeito passivo, a fim de que o respectivo crédito tributário seja transigido: (i) a desistência e renúncia expressas de ação e direitos, que, como já visto têm efeitos de direito material e processual; (ii) a comunicação da Administração Tributária acerca da alienação e oneração de bens; (iii) a não-utilização de pessoa interposta com fim de dissimulação patrimonial; e (iv) o não-abuso do instituto com vistas a prejudicar as livres concorrência e iniciativa.

Afora o primeiro compromisso, que, em certa medida, já constava da adesão ao “REFIS”, a assunção dos demais dá uma nova feição à relação entre Fisco e Contribuinte quanto aos deveres laterais desse. Nesse sentido, evidencia-se a exigência de boa-fé por parte do Contribuinte, sobretudo, pela obrigação de informar operações que alterem a sua capacidade de pagar a dívida. Quanto ao racional, tal previsão se assemelha ao clássico arrolamento¹⁷⁴, mas sem o elemento coator de anotar o acompanhamento patrimonial nos registros de bens.

Logo, o legislador é responsivo ao estipular condutas básicas por parte do agente privado transigente. Como

¹⁷⁴ O arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo é previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visa_o=anotado&idAto=63953> Acesso em 14/10/2021, às 19:30.

consequência de tais disposições, a Portaria PGFN nº 9.917/2020¹⁷⁵ elenca a presunção de boa-fé como primeiro princípio aplicável à Transação de cobrança da dívida ativa. Óbvio que por se tratar de uma assunção legal, há possibilidade de identificar comportamentos contrários a essa, o que dará ensejo não apenas à rescisão do instrumento transacional, mas a medidas enérgicas, em razão da violação a outras leis. A exemplo disso, o ápice da resposta fiscal em face da evidente dissimulação patrimonial pelo Contribuinte seria a propositura de cautelar fiscal, com base da Lei nº 8.397/1992¹⁷⁶.

Para além da relação entre partes, veda-se que o sujeito passivo se valha da Transação para prejudicar seus concorrentes, sendo tal previsão traduzida no “Princípio da Concorrência Leal entre os Contribuintes”, enumerado na Portaria PGFN nº 9.917/2020. Dessa maneira, sedimenta-se o Interesse Público primário, uma vez que a concorrência – consequência prática das liberdades anunciadas no dispositivo – é um interesse transindividual, titularizado por toda a sociedade.

Ainda sobre a confluência com a Ordem Econômica, Júlia Carneiro¹⁷⁷ aponta que o artigo 16, §2º da Lei nº

¹⁷⁵ Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494>> Acesso em 14/10/2021, às 20:20.

¹⁷⁶ Lei Federal nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/18397.htm> Acesso em 14/10/2021, às 20:20.

¹⁷⁷ Carneiro, Júlia. *Capítulo 5. A Transação tributária na Lei nº 13.988: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz*, RB-6.1 a RB6.12 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte I – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: QUESTÕES*

13.988/2020, que não estava previsto na MP nº 899/2019, ao estimular a instituição de Transação voltada a setor ou grupo de contribuintes, leva: (i) à equiparação do tratamento fiscal dos concorrentes deste; e (ii) ao afastamento indireto da concorrência desleal, em razão da antecipação, pela Administração Pública, de possível atos de domínio do respectivo mercado, como preços predatórios, a partir da consequente diminuição de custo fiscal.

Terminado esse ponto interdisciplinar, passa-se sucintamente pelas principais hipóteses de rescisão do ato transacional e de vedações direcionadas ao contribuinte transigente. Em relação às primeiras, registra-se situações de: (i) descumprimento das obrigações das fontes da respectiva transação; (ii) vício quanto ao objeto do ato e à vontade dos sujeitos; (iii) crime pelo agente público e privado da relação; e (iv) insolvência patrimonial do devedor.

No que concerne às vedações, é impossível: (i) reduzir o montante da obrigação tributária principal, que se traduz no valor do crédito sem as cobranças acessórias; (ii) dar desconto sobre multas de natureza penal; (iii) alcançar redução do crédito tributário superior a 50%; (v) conceder prazo de quitação maior que 84 meses; e (vi) transigir com devedor contumaz.

Para analisar os aspectos dos parágrafos anteriores, foca-se inicialmente naqueles pessoais, isto é, quanto aos agentes relacionados à Transação. Nesse sentido, considerando o estudo de situações limítrofes para observar

efeitos adversos do instituto; nas hipóteses de rescisão, costuma-se suscitar nos debates, apesar da pouca literatura, a possível ilegalidade administrativa e criminalização de atos funcionais no processo transacional.

Para tanto, o dispositivo final da Lei 13.988/2020 esclarece que só haverá responsabilização do agente público, em quaisquer esferas jurisdicionais e de controle, quando restar evidente elemento subjetivo em sua conduta apto a demonstrar o objetivo de obter vantagem indevida.

Esse dispositivo, no afã de regulamentar o parágrafo único do artigo 142 do CTN¹⁷⁸ para conjuntura da Transação, responsabiliza administrativamente apenas a conduta que, para além de violar a margem de liberdade conferida pela lei – a qual caracteriza o poder discricionário¹⁷⁹ –, reúna elementos típicos de crimes contra a Administração Pública¹⁸⁰. Trata-se de estímulo à consensualidade, fitando-se afastar o sancionamento de agentes de boa.

Se por um lado tais críticas quanto à inviabilidade da Transação se relacionam à restrição da atividade administrativa vinculada; por outro, a abundância de concessões a Contribuintes, que, além de não precisarem dessas, são “péssimos pagadores”, levou à vedação de se

¹⁷⁸ Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 16/10/2021, às 19:00.

¹⁷⁹ Mello, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 22ª ed., São Paulo, Editora Malheiros, 2007, p. 414.

¹⁸⁰ Exemplos desses tipos estão nos artigos 312 a 326 do Código Penal – Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 16/10/2021, às 19:30.

transigir com “devedor contumaz”, figura a ser definida por lei específica. Entende-se que tal aspecto é crucial para o direcionamento do instituto a quem, de fato, dele necessite.

A título de propor elementos para essa definição, com base na análise de Júlia Silva acerca de diplomas subnacionais com a mesma finalidade, a referida lei federal deve abordar critérios objetivos¹⁸¹: (i) o intervalo de tempo em que o sujeito passivo se manteve inadimplente em cotejo com o valor de seus débitos e a sua situação financeira (positivo); e (ii) circunstâncias em que o sujeito passivo não possui “justificativa legítima para o inadimplemento” (negativo).

Fechado o desenvolvimento desse ponto, que será retomado nas Conclusões, passa-se às disposições que combinam as circunstâncias de rescisão e de vedações subjetivas. A respeito disso, LCL¹⁸² estabelece que o destrato do acordo – além de afastar os benefícios concedidos e a cobrança da dívida original, descontado o valor pago – impossibilita o Contribuinte de formalizar uma nova Transação pelo prazo de 2 anos, mesmo para débitos distintos. Importa mencionar, conforme o tópico anterior, que o prazo em questão é próximo ao intervalo temporal entre a instituição dos “REFIS”, o que pode ter sido considerado para eleição de tal prazo.

Por fim, o artigo 7º da Lei nº 13.988/2020 é relevante no contexto de um trabalho que assume a Transação ora instituída como substituta do “REFIS”. O dispositivo

¹⁸¹ Carneiro, Júlia. Já referenciado. RB-6.8.

¹⁸² Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

desestimula Contribuintes que se valerem de parcelamento a optarem pela Transação, caso considerem restituir ou compensar eventuais importâncias pagas no bojo do respectivo programa. A teor dos caracteres subjetivos evidenciados nos parágrafos anteriores, a norma vislumbra a possibilidade de tal instrumento ser corrompido por pagadores que cumulem benefícios.

Passados os aspectos relacionados aos sujeitos celebrantes da transação, aproxima-se, agora, do que pode ou não ser objeto do instituto. Invertendo essa ordem, inicialmente, apresenta-se as vedações, com enfoque na impossibilidade de reduzir multas de natureza penal, em contraponto à permissão de diminuir valores acessórios. Isso porque, como elucida Ricardo Saliba, o inciso I do artigo 5º da LCL vedaria desconto de multa administrativa destacada enquanto montante principal, o que destoava da premissa originária de não beneficiar apenas devedores que praticaram crimes e, por isso, tiveram multas penais cominadas¹⁸³.

A referida premissa ainda se desdobra em outras opções legislativas. A primeira, alterada durante o processo legislativo da MP nº 899/2019¹⁸⁴, está no fato de que o artigo 5º, §2º, II, da referida MP, além de já se referir à “multa de natureza penal”, previa multas administrativas qualificadas ou agravadas. Assim, a proibição de transigir sobre tais penalidades de alto valor, comuns nas autuações

¹⁸³ Saliba, Ricardo Berzosa. Já referenciado, Ed. 2021, São Paulo, 2020, RB-14.7.

¹⁸⁴ Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm> Acesso em 16/10/2021, às 19:00.

decorrentes do Planejamento Tributário¹⁸⁵, foi suprimida do texto da Lei nº 13.988/2020. Essa supressão, ao que indica o relator da medida, foi justificada pelos “excessos” do Fisco, de modo que a possibilidade de desconto daquelas multas seria uma “questão de justiça”¹⁸⁶.

Quanto à segunda, cogita-se que a limitação de 50% do crédito tributário para concessão de desconto, igualmente, teria o princípio do não-confisco como fundamento. Sabidamente, a multa é o valor acessório mais representativo do débito constituído, isto é, desconsiderando o montante relativo à obrigação principal, e, conforme o entendimento do STF, só não pode ser maior que esse¹⁸⁷. Em outras palavras, ao impossibilitar reduções maiores que a metade do valor objeto da transação, a LCL reflete um padrão próximo da aplicação de multa “constitucionalmente” aceita. Ao cabo, tal patamar também corrobora a impossibilidade de transigir o *quantum* do próprio tributo.

Ultrapassado o que não pode ser objeto de redução, enfim, chega-se ao mérito da Transação, que para alguns resulta de efetiva negociação. Evoluindo nesse pressuposto,

¹⁸⁵ Schoueri, Luis Eduardo. Já referenciado, p. 104.

¹⁸⁶ Parecer da Comissão Mista da MP 899/2019, relatada pelo Deputado Federal Marco Bertaiolli, p. 36. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866568&filename=PAR+1+MPV89919+%3D%3E+MPV+899/2019> Acesso em 15/10/2021, às 10:00.

¹⁸⁷ Costa, Dartagnan Limberge; e Puppe, Fernando Luis. *Caracterização do confisco Decisões do STF fixam limites para multas tributárias aos Contribuinte*. São Paulo, Consultor Jurídico, 2015. Disponível em < <https://www.conjur.com.br/2015-jul-07/supremo-fixar-limites-multas-tributarias-aos-Contribuinte> > Acesso em 16/10/2021, às 19:00.

com base na propedêutica deste livro, o ajuste ideal entre Contribuinte e Estado atingiria: (i) a resolução da controvérsia jurídica – geradora de custos de contencioso – que vai além dos interesses subjetivos de uma causa, considerando a complexidade tributária imposta à coletividade; e (ii) a capacidade de pagamento de Contribuintes para recuperação da dívida ativa; em ambos os casos por concessões ao pagador que o atendem em valor e forma.

Primeiramente, reitera-se que o “REFIS” foi banalizado ao deixar de veicular a Transação como um meio excepcional de recuperação do crédito tributário, passando a ser uma política de geração de caixa que beneficia mesmo os “pagadores ruins”. Esse fenômeno resultou em preconceitos em relação ao instituto em estudo, que o depreendeu como uma solução para quaisquer circunstâncias e sujeitos. Visando a corrigir essa constatação, a LCL cria os critérios da “relevante e disseminada controvérsia jurídica” e da “recuperabilidade” do débito.

Quanto às concessões, o artigo 11 da Lei nº 13.988/2020¹⁸⁸ prevê como benefícios para o sujeito passivo: (i) descontos nos valores acessórios, quais sejam: multas, juros de mora e encargos legais relativos a créditos tributários irrecuperáveis ou de difícil recuperação; (ii) prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e (iii) substituição ou alienação de garantias e de constrições.

188 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

Agora que as possibilidades de benefícios foram exibidas, aborda-se os critérios que oportunizam a Transação e gradua a medida de suas concessões: a “relevância e disseminação de tese controvertida” e a “capacidade de pagamento”, os quais, também, são o núcleo das modalidades do instituto previstas no artigo 2º da lei em estudo¹⁸⁹.

No que concerne à modalidade voltada ao contencioso, a Portaria ME nº 247/2020¹⁹⁰ possibilita a abertura de edital para terminação de conflitos de disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor. Verifica-se que tal especificação para feitos com montantes inexpressivos busca, nos termos do artigo 3º daquele ato ministerial, a redução do número de processos administrativos e judiciais em curso, além dos “custos que lhe são inerentes”.

Considerando o ímpeto deste livro de apresentar a LCL como solução para os efeitos adversos do “REFIS”, delimita-se o detalhamento da modalidade de “adesão no contencioso” ao seu caráter qualitativo, sem aprofundar no enquadramento “pequeno valor”. Logo, foca-se no saneamento de ocasiões em que os programas de recuperação fiscal beneficiam litígios com tese antiexacional irrelevante, mas valor envolvido substancial.

Então, o desafio que se propõe à espécie transacional em questão é o de oferecê-la a conflitos interpretativos

189 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

190 Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>> Acesso em 17/10/2021, às 00:52.

realmente controvertidos. Para isso, o artigo 16 da Portaria ME nº 247/2020 elege a PGFN e a RFB a fim de que se manifestem acerca do grau de relevância e de disseminação da respectiva controvérsia jurídica, de modo que o edital resultante preveja, objetivamente, as hipóteses fáticas e judiciais que contemplem os processos alvos.

Observa-se, assim, uma nova parametrização dos débitos incluídos em Transação pelo fundamento de sua exigência, e não somente pela data de seu fato gerador, como ocorria nos "REFIS". Evoluindo nesse racional, Rodrigo Massud postula a classificação de pressupostos positivos e negativos¹⁹¹ mínimos para propor ou aderir à Transação de uma tese.

Quanto aos positivos, a Transação do contencioso tributário demanda, nos termos do artigo 18 da portaria em análise¹⁹², a prova de existência do conflito, que se origina nos recursos administrativos e vai até o oferecimento de embargos à execução fiscal¹⁹³. Já no que tange aos negativos, conforme os respectivos artigos 20, II, b) e 18, parágrafo único, do ato ministerial, são verificados na impossibilidade: (i) de oferecer Transação para causa que

¹⁹¹ Massud, Rodrigo. *Capítulo 4. Transação de passivo contingente nos casos de virada jurisprudencial: coisa julgada, pressupostos positivos e negativos da Transação no contencioso*, RB-19.1 a RB 19.7 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020 Parte III – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL*. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020, RB-19.2.

¹⁹² Já referenciado. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>> Acesso em 17/10/2021, às 00:52.

¹⁹³ Massud, Rodrigo. Já referenciado. RB-19.4.

fora objeto de precedente persuasivo favorável à Fazenda¹⁹⁴; e (ii) de aderir à Transação quanto à causa, que, por algum dos pressupostos da coisa julgada, não mais esteja em “conflituosidade pendente”¹⁹⁵.

Ultrapassados tais pressupostos, retoma-se um requisito aplicável a qualquer modalidade, mas que se reverbera especificamente no contencioso. Trata-se da “desistência e renúncia”, a qual, como mencionado, não é inédita em vista da Transação no contexto dos “REFIS”. Porém, a LCL é disruptiva ao contemplar as “alegações de direito futuras”, no caso da modalidade em estudo, pelo disposto no artigo 17, §1º, III. Em outras palavras, como anunciado nas premissas teóricas, a Transação configura um ato substitutivo do lançamento¹⁹⁶, com supedâneo em um fato gerador ficto e na confissão de uma dívida que nem sequer foi constituída.

Como reação a esse texto, foram propostas emendas à medida originária, tais quais a EMC 39/2019¹⁹⁷. Na sugestão em questão, evidencia-se a preocupação do autor com a ofensa ao princípio da Legalidade, o que remonta o

¹⁹⁴ Massud, Rodrigo. Já referenciado. RB-19.5.

¹⁹⁵ Massud, Rodrigo. Já referenciado. RB-19.6.

¹⁹⁶ Queiroz, Jules. Já referenciado. Versão impressa do artigo disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criticas-a-transacao-tributaria-na-medida-provisoria-no-899-2019-22112019>> Acesso em 3/10/2021, às 12:41.

¹⁹⁷ Emenda de Comissão nº 39/2019 de autoria do Senador Angelo Coronel. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866611&filename=EMC+39/2020+MPV89919+%3D+%3E+MPV+899/2019> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

debate acerca da natureza da transação. Assim, é necessário reiterar que o lançamento do tributo é ato vinculado à ocorrência de seu fato gerador e, à luz do artigo 142, caput, do CTN¹⁹⁸, é um instrumento de controle de qualidade jurídica titularizado privativamente pela Administração Tributária.

Nesse contexto, a delegação do lançamento ao particular, quanto à matéria tributável, dar-se-ia através da desistência e renúncia ao questionamento da relação tributária, que implica na respectiva concordância do sujeito passivo com o fundamento da dívida transacionada. Logo, a controvérsia anunciada surge quando essa confissão ocorre nos casos em que o tributo é, supervenientemente: (i) declarado inconstitucional ou ilegal; ou (ii) declarado inexigível em ação coletiva; ou (iii) havia sido extinto antes da celebração, conforme o artigo 156 do CTN.

Sem dúvidas, o debate encimado é o mais presente nos anais do instituto em análise. Isso porque a redação do diploma em estudo constitui o dever de o Contribuinte não exercer seu direito de questionar eventual exação que tenha o mesmo mérito do crédito tributário transacionado, colocando a tal faculdade do Contribuinte num patamar subjetivo. Logo, elege-se o caráter contratual da Transação tributária, ilustrado na redução da conduta do Contribuinte à condição, o que, recapitulando as premissas teóricas, contraporia a Legalidade do lançamento.

198 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm/2019> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

Aproveitando também da interface penal, há controvérsia nessa área, com racional parecido, quanto à possibilidade de o réu desistir de seu direito a *habeas corpus* face à celebração de acordo de sentença. Para alguns, de comum fundamento entre as searas tributária e penal, a desistência e a renúncia ensejariam a preterição do direito de petição e o afastamento do Poder Judiciário, o que prejudicaria semiótica objetiva dessas disciplinas¹⁹⁹.

A despeito de escolher uma das formas de pensar, entende-se que, à semelhança do Pacote Anticrime com seus acordos acerca da condenação, a LCL concebeu o tributo como direito subjetivo do Estado. A causa disso é que o Direito publicista passou a se utilizar de conceitos como o da “verdade processual” ou “formal”. No caso dessa última lei, objeto deste texto, esse movimento é ainda mais evidente, na medida em que se aplicam as disposições da “Confissão” do NCPC²⁰⁰ (artigos 389 a 395) à cláusula transacional de desistência e renúncia.

De outro modo, à luz das premissas teóricas, agora evidenciadas na prática da LCL, a “verdade real”, predominante em jurisdições inquisitoriais, é relativizada, por sua inefetividade em converter as expectativas cognitivas em normativas. Nesse processo, o efeito repressivo, seja da condenação penal e da constituição da multa tributária, pouco a pouco, é substituído pela

¹⁹⁹ Rodas, Sérgio. *Advogado não pode ser forçado a desistir de HC de ex-cliente que fez delação*. Consultor Jurídico, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-19/advogado-nao-forcado-desistir-hc-ex-cliente-delator>> Acesso em 14/10/2021, às 20:30.

²⁰⁰ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso em 14/10/2021, às 20:30.

prevenção da via autocompositiva, porque existe um representante do Estado, que não é o Juiz, mas sim um procurador, capaz de identificar que, em alguns casos, a melhor maneira de fazer valer a norma penal ou a tributária é não utilizar de sua consequência sancionatória.

Eis aqui o espaço para analogia com o “avião da Segunda-Guerra”, que foi blindado nas partes em que demonstrava ter sido menos atingido. Óbvio que, ao contrário da Mecânica, há conteúdo valorativo no Direito, que, no presente caso, traduzem-se nos princípios do Interesse Público e da Legalidade. Tais limites teóricos servem para impedir efeitos sociais adversos, mas são relativizados, por pressuposto científico, pela observação de seu êxito empírico.

Atentando-se a tais limites para os requisitos de desistência e renúncia, sobre os quais se disserta, as questões de Daniel Gomes ilustram desafios práticos da LCL:

[...] como poderá o sujeito passivo, que transacionou um tributo indevido, “anular” a Transação celebrada e repetir os valores pagos indevidamente? A mera renúncia às suas alegações de direito o impede de restituir o indébito tributário? E mais, os fatos geradores futuros referentes a esse tributo, cujas alegações de direito foram objeto de renúncia pelo sujeito passivo, estão acobertados pela Transação da tese discutida? A preexistência de ação judicial à época da celebração da Transação impacta a

possibilidade de rediscussão da obrigação tributária transacionada, a depender do teor das alegações de direito porventura utilizadas, se atuais ou futuras?²⁰¹

As respostas dessas questões levam a situações excepcionais e extrapolativas do sentido da “renúncia e desistência” como mera formalização da dívida cujo fato gerador é incontroverso. Considerando que ainda não há precedentes para esses pontos, em razão de LCL a ser recente, Daniel Gomes resgata fontes análogas, que se passa a expor.

Quanto às exceções para o fato gerador ocorrido, a decisão do Recurso Especial nº 1.133.027²⁰² conclui que a

²⁰¹ Gomes, Daniel de Paiva. *Capítulo 5. A renúncia às alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se funda a defesa do Contribuinte enquanto condição à celebração de Transação em matéria tributária*, RB-20.1 a RB 20.7 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte III – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL*. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020, RB-20.1

²⁰² PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. Recurso Especial representativo de controvérsia (art. 543-C, § 1º, do CPC). AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO COM BASE EM DECLARAÇÃO EMITIDA COM ERRO DE FATO NOTICIADO AO FISCO E NÃO CORRIGIDO. VÍCIO QUE MACULA A POSTERIOR CONFISSÃO DE DÉBITOS PARA EFEITO DE PARCELAMENTO. POSSIBILIDADE DE REVISÃO JUDICIAL. [...] em REsp 1.133.027/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux e redação de acórdão do Ministro Mauro Campbell, Primeira Seção, julgado em 13/10/2010, publicado em 16/03/2011

desistência e a renúncia são retratáveis²⁰³ quando o lançamento estiver viciado por posterior reconhecimento de: (i) ilegalidade ou inconstitucionalidade de seu fundamento; ou (ii) erro de fundamento, de indicação da matéria tributável ou procedimental.

Acerca da abrangência dos “fatos geradores futuros ou não consumados”, a ressalva do artigo 19, §1º, II da Lei nº 13.988/2020²⁰⁴ confirma o histórico entendimento do Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011²⁰⁵, pelo qual, em relação continuativa, o Contribuinte deixa de se sujeitar a entendimento da Administração Pública que for alterado por superveniente precedente persuasivo em favor daquele²⁰⁶. Para tais situações, o Parecer PGFN/CRJ nº

no DJe. Disponível em
<<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901533160&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>> Acesso em 16/10/2021, às 16:40.

²⁰³ Gomes, Daniel de Paiva. Já referenciado, RB-20.3.

²⁰⁴ Já referenciado. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

²⁰⁵ Parecer PGFN/CRJ nº 492, publicado em 12 de julho de 2017. Disponível em <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf/view>> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

²⁰⁶ Gomes, Daniel de Paiva. . Já referenciado. RB-20.5.

396/2013²⁰⁷, possibilitaria²⁰⁸ a repetição do indébito gerado pela nova situação jurídica.

Esses elementos de: (i) condicionamento do comportamento das partes transigentes; (ii) revisão dos efeitos de obrigações pré-estabelecidas – ambos norteadores de negócios jurídicos – demonstram claramente que a LCL se vale do caráter contratual da transação. O grande desafio que se coloca, porém, é o dimensionamento público dessa relação.

Portanto, entende-se que as fontes interpretativas do direito albergam interpretações para solução dos desafios enunciados LCL²⁰⁹, porém devem ser refletidas em regulamentação primária tributária, com fulcro na Segurança Jurídica. Encerrando essa primeira modalidade, cumpre mencionar, do ponto de vista prático, que, com ela, o ME mencionou que seria possível atingir até 70% do passivo do CARF. Logo, em contraposição à deturpação do “REFIS” pelo contencioso estratégico e com a necessidade de dar vazão a grande quantidade de processos, o atual “marco da transação” propõe soluções mais ousadas e efetivas, mas que, naturalmente, demandam um maior estudo de impacto.

Dito isso, passa-se ao exame da Transação direcionada à cobrança da dívida ativa, que tem por

²⁰⁷ Parecer PGFN/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=43588&visao=anotado>> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

²⁰⁸ Gomes, Daniel de Paiva. Já referenciado. RB-20.6.

²⁰⁹ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113988.htm> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

fundamento a dificuldade de o sujeito passivo quitá-la. Sem delongas, o caput do artigo 3º da Portaria PGFN nº 14.402/2020²¹⁰ prevê que o “grau de recuperabilidade” do débito ativo é identificado “a partir da verificação da situação econômica e da capacidade de pagamento dos devedores inscritos”. Embora as expressões que compõem essa definição já constassem de atos anteriores, aquela portaria foi a primeira a abordá-las conceitualmente.

Desse modo, os parágrafos do dispositivo em questão visam a conceituar tais elementos com “subelementos”, adotando assim uma escala de especificação, a partir de variáveis do caso concreto. Para sair da abstração, cita-se a “situação econômica”, que é o primeiro elemento para individualização da “recuperabilidade”, tendo como principal subelemento o “impacto na capacidade de geração de resultados”, relativo à redução de receita bruta durante certo período.

Quanto a esse aspecto temporal, abrem-se parênteses para observar o reflexo do fator circunstancial da transação. Como dito na introdução desta obra, no contexto da Pandemia de Covid-19, o instituto em estudo ganhou relevo, em razão das externalidades negativas econômicas. Logo, os atos que oferecem a Transação para esse cenário preveem a comparação entre os resultados empresariais obtidos nos períodos anteriores e durante a calamidade pública a fim de avaliar a subjetividade que vinha sendo analisada até o parágrafo anterior.

²¹⁰ Portaria PGFN nº 14.402, de 17 de junho de 2020. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-14.402-de-16-de-junho-de-2020-261920569>> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

Retomando-a, a “capacidade de pagamento” é um padrão, com vistas à simulação, “calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em Dívida Ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos”²¹¹, sendo esse o prazo do parcelamento comum previsto na Lei nº 10.522/2002.

Para compreender a situação do sujeito passivo, há como premissa a verificação de suas “informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais”, cujo detalhamento varia à medida em que a Transação for celebrada por adesão ou individualmente. Com base na “Transação excepcional”, o segundo gênero decorre de o valor transacionado ser maior que R\$ 150 milhões ou R\$ 1 milhão, nesse segundo caso desde que garantido ou com exigibilidade suspensa. A seguir, então, são exemplificadas as fontes de personalização das concessões. Além disso, a Transação dessa natureza reflete um processo mais dialético entre Fisco e Contribuinte para o estabelecimento da metodologia com vistas à adequação da quantia e maneira de pagar.

Do lado da Fazenda, a exemplo do que dispõe o artigo 5º da Portaria PGFN nº 14.402/2020²¹², há classificação dos débitos, por tipos codificados pelas letras iniciais do alfabeto, que os agrupam em uma escala que vai de “irrecuperável” – como no caso em que há decretação de

211 Já referenciado. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-14.402-de-16-de-junho-de-2020-261920569>> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

212 Já referenciado. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-14.402-de-16-de-junho-de-2020-261920569>> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

falência, para o qual se presume essa característica – ao nível de “alta recuperabilidade”, em vista de superávits empresariais.

Vale destacar que, a partir desse enquadramento de recuperabilidade de débitos, a PGFN mapeou que os programas de refinanciamento eram compostos em menos de 15% por aqueles caracterizados como dificilmente e irre recuperáveis (“C” e “D”). Ou seja, os demais valores incluídos, equivalentes a quase 85% do montante, era de média ou alta recuperação, o que demonstra a inaptidão do “REFIS” em alcançar quem dele necessita²¹³.

Do lado do Contribuinte, para comprovar a “capacidade de pagamento” desse, elege-se, com base na PGFN nº 25.165/2020, indicadores e meios de provas contábeis, tais quais: demonstração de resultado; fluxo de caixa, balanço patrimonial, discriminativo de contas do ativo circulante (recebíveis de clientes, fornecedores etc.), não-circulante (imobilizado) e passivos (salários, financiamentos etc.)²¹⁴. Ao seu passo, a Fazenda se utilizará dos dados relativos a obrigações acessórias, como escriturações e guias fiscais.

²¹³ Apresentação de slides da PGFN. *TRANSAÇÃO NA DÍVIDA ATIVA: Lei nº 13.988/2020, Portaria PGFN nº 14.402/2020*. Brasília, junho de 2020, p. 6. Disponível em <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/apresentacoes/2020/junho/apresentacao-pgfn-transacao_efeitos_covid.pdf> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

²¹⁴ Portaria PGFN nº 25.165, de 17 de dezembro de 2020. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114446#2216430>> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

Ao cabo, tais critérios possibilitam a customização das concessões de descontos e prazos, dadas as necessidades do sujeito passivo, visando à eficiência e justiça fiscal. Como mencionado, essas expressões se perderam no histórico de instituição do “REFIS”, uma política de *apartheid fiscal*²¹⁵, que divide os Contribuintes entre: (i) os que o pagam com base nos princípios e regras tributárias; e (ii) os que fazem, à sua maneira, por meio de *lobbies*. Então, o grande desafio do instituto em estudo passa ser se direcionar, de maneira adequada, aos sujeitos passivos que dele precisem sem prejudicar a impessoalidade ínsita ao Direito Tributário.

Caminhando para o fim do livro, deve-se apontar dois esclarecimentos: (i) embora se tenha falado, por hipótese, que propostas heterodoxas levariam a um completo retrocesso, o “REFIS” foi o pilar para disposições aproveitadas e aprimoradas pela LCL, de modo que alguns acertos, pelo contrário, são precedidos de erros; e (ii) não se busca demonizar o “REFIS”, mas o fenômeno de sua banalização, sendo cabível ao Estado, pelo monopólio normativo que lhe é próprio, instituir, para além de programas de recuperação, regimes tributários particulares e transitórios para situações de necessidade.

²¹⁵ Nabais, José Casalta. *Da sustentabilidade do Estado fiscal*, em Nabais, José Casalta. *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011, p. 37.

CONCLUSÕES

Com lastro no exposto, responde-se a questão de pesquisa acolhendo a tese de que a LCL é uma resposta adequada à banalização do “REFIS”, contudo, considerando o caráter científico-jurídico deste livro, não se dispensa breves conclusões acerca de desafios e proposições correlatas ao problema de pesquisa, com vistas de que o instituto em estudo alcance os objetivos.

Dito isso, dividem-se tais conclusões em cinco aspectos: (i) cultural; (ii) federativo; (iii) político; (iv) conceitual (regulamentar em sentido estrito); e (v) operacional. O ponto comum entre todos eles é a necessária a atividade regulamentar protagonizada pela União Federal.

Sem delongas, conforme anunciado na Introdução, a virada do “Estado de Coisas” caracterizado pela alta litigiosidade e banalização do “REFIS”, depende de uma alteração da “Ética Tributária” nacional. Embora se conclua que esse fenômeno perpassa modificações legislativas maiores que a Transação – as quais fogem do escopo deste trabalho – entende-se pela necessidade de tangenciá-las. Dessa maneira, ainda que a Transação seja uma solução repressiva ou endoprocessual – como outros instrumentos do paradigma de cooperação processual pretendido pelo

artigo 6º do NCPC²¹⁶ – a comunicação entre as partes decorrente da celebração do instituto é um gatilho para origem de soluções preventivas.

Nesse sentido, faz-se necessária a presença do sujeito passivo não apenas no julgamento do contencioso fiscal, mas, em “consultas públicas” nos demais processos decisórios da Administração Tributária, a fim de acordar, com base na expertise e vivência setoriais dos Contribuintes, interpretações legais e, neste contexto, eleger teses passíveis de Transação.

Assim, pensa-se em instrumentos que antecedem a autuação estatal com vistas a: (i) extinguir litígios infundados; (ii) uniformizar procedimentos; e (iii) incentivar a conformidade tributária. Por serem atos anteriores ao lançamento, as decisões seriam tomadas por colegiados paritários, inclusive, para evitar conflitos de interesses ocasionados por agentes privados e públicos específicos. Para isso, há um contexto propício no âmbito federal, que é evidenciado por programas de conformidade e cooperação, como o recém-lançado CONFIA²¹⁷.

216 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/113105.htm> Acesso 20/10/2021, às 10:12.

217 À luz dos pilares da “OCDE”, o CONFIA foi idealizado pela RFB e teve seu Comitê Gestor recentemente instituído pela Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021. Disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-28-de-15-de-abril-de-2021-314922916>> Acesso em 20/10/2021, às 10:00. Ademais, para informações sobre o programa e acesso à sua cartilha, apresenta-se o link <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 20/10/2021, às 10:00.

Considerando esse aspecto cultural, e não só regulamentar – do alinhamento entre Fisco e sujeito passivo na busca por institutos que previnam litígios e gerem eficiência arrecadatória – é imprescindível que esse ideal seja extrapolado para os níveis subnacionais, sob prejuízo não alcançar um paradigma nacional. Nesse contexto, entidades como o CONFAZ têm um papel relevante para uniformização do emprego de novos institutos tributários. Quanto à Transação especificamente, Sarah Barbassa ressalta que embora a LC nº 24/1975²¹⁸ exija a deliberação unânime dos estados membros para concessão de redução sobre o ICMS, o Convênio nº 169/2017²¹⁹ viabiliza o instituto em casos excepcionais, quando não houve dispensa da obrigação principal, o que está coerente com a LCL.²²⁰

A teor dessa regulamentação, visando a combater a banalização do “REFIS” em todas unidades federativas, mas em respeito à autonomia dessas, entende-se que o legislativo federal tem o papel fundamental de consolidar regras gerais sobre o instituto em estudo, de modo que,

²¹⁸ Lei Complementar nº 24, de 7 janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm> Acesso em 20/10/2021, às 10:05.

²¹⁹ Convênio ICMS 169, de 23 de novembro de 2017. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV169_17> Acesso em 20/10/2021, às 10:05.

²²⁰ Barbassa, Sarah Mila. *Capítulo 6 Transação tributária e sua aplicação aos débitos relativos a tributos estaduais e municipais (análise comparativa do instituto a partir do que dispõe a Lei Federal)*, RB-7.1 a RB 7.14 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte I – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: QUESTÕES GERAIS*. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020, RB-7.3.

requisitos procedimentais sejam previstos como: (i) a cláusula de renúncia e desistência do sujeito passivo; (ii) a impossibilidade de diminuir a receita relativa à obrigação principal tributária; (iii) excepcionalidade da medida que reduza drasticamente o débito cobrado; e (iv) repercussão geral da medida voltada dirimir litígio de direito reiterado.

Na tramitação dessa norma geral – que necessariamente seria de caráter complementar, em razão dos incisos I e III do artigo 146²²¹ – seria conveniente debater, em audiências com entidades tais como a CNM e o CONSEFAZ, os limites e incentivos do STN à utilização do instituto em estudo, tendo como resultado um novo modo de pensar o direito tributário.

Não se ignora que a ampliação temática da discussão poderia ter levado à perda de foco na Transação, mas haveria a singular oportunidade de pensar em como evitar a “corrupção” - no sentido luhmanniano, e não criminal - de políticas fiscais. Nesse sentido, alterações como a proposta, para além das unidades federadas, exigem o diálogo entre os três poderes para que cada qual compreenda suas funções, o que poderia ensejar mudanças na ordem constitucional.

Em termos práticos, não se nega a soberania atribuída ao Poder Legislativo, que pode se materializar até mesmo em anistias gerais, tanto quanto se façam necessárias à sociedade. Todavia, o Poder Executivo, devido à sua essência gerencial, sobretudo orçamentária, tem importância em temas tributários como o presente.

221 Já referenciado. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em 14/10/2021, às 9:50.

Figurativamente, se o legislador é o “arquiteto” da Ordem Jurídica, o executivo é o “engenheiro” dessa, pois o juízo de oportunidade e conveniência, que lhe é próprio, leva à alocação de recursos para concretizar o bem comum.

No contexto da Transação, a constitucionalização: (i) da excepcionalidade da alta redução subjetiva do crédito tributário; e (ii) da necessidade de repercussão objetiva da tese levada à autocomposição seriam importantes cláusulas de autocontenção da atividade legislativa que poderiam “corromper” as expectativas normativas da política originária, além de formalizarem um parâmetro para o controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário.

Por outro lado, também se vê a necessidade de um parâmetro constitucional para que o Poder Judiciário, após a iniciativa dos cidadãos, conceda a ordem para sanar omissões de políticas fiscais perpetradas pelos Poderes Executivo e Legislativo nas notórias circunstâncias de: (i) controvérsia jurídica, evidenciada no volume de contencioso acerca de uma tese; e (ii) redução de capacidade contributiva, em virtude do contexto macroeconômico.

A partir das ideias refletidas nos dois parágrafos anteriores, haveria como questionar normas falhas e exigir políticas necessárias. Como exemplo do primeiro postulado, no contexto da Transação, cita-se a redação do PL nº 4.728/2020 aprovada pelo Senado Federal²²², que reabre o prazo de adesão ao PERT (“REFIS VI”), com condições mais benéficas, sob o pretexto da crise

²²² Projeto de Lei nº 4.728/2020, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2054778 Acesso em 20/10/2021, às 10:05.

econômica gerada pela Pandemia de Covid-19, possibilitando, em seu artigo 3º, concessões maiores que as relacionadas aos atos de regulamentares da LCL, mesmo, a Contribuintes que nem sequer tiveram redução de faturamento, como consigna o §12º daquele.

Longe de criticar os objetivos gerais do referido projeto – que inclusive amplia mecanismos autocompositivos, dentre os quais a própria Transação –, é incontestável a falha em direcionar concessões até mesmo a empresas que tiveram crescimento, o que faz de tal programa um novo gatilho para o ciclo de banalização do “REFIS”.

Já para ilustrar o segundo postulado, ainda sob a circunstância da Covid-19, há o “PERSE” (Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos)²²³, que, conquanto seja um sucedâneo do “REFIS” – por veicular benefícios da Transação em lei: (i) faz referência expressa ao procedimento de edição infralegal da LCL, e, portanto, não reabre programas de recuperação passados; e (ii) direciona-se, desde a sua concepção como PL nº 5.638/2020, ao setor que foi, sabidamente, mais prejudicado pela pandemia. Nesse segundo aspecto, registra-se, por exemplo, que mesmo ao abranger a atividade hoteleira durante o processo legislativo, por alteração da redação inicial, o respectivo parecer levantou os dados acerca da “Taxa de Ocupação”²²⁴ que corroboram a notória perda de capacidade contributiva daquela.

²²³ Lei Federal nº 14.148, de 3 de maio de 2021. Disponível <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.148-de-3-de-maio-de-2021-317508601>> Acesso 20/10/2021, às 10:30.

²²⁴ Parecer de Plenário, de relatoria da Deputada Federal Renata Abreu, de autoria do Projeto de Lei nº 5.638/2020, p. 8. Disponível em

Após cotejar aspectos culturais, materiais, formais e orgânicos, a melhoria do instituto em estudo também depende de temas que, embora suscitados pela LCL, não de ser regulados em espécie, quais sejam: (i) fiscalidade; (ii) extrafiscalidade; (iii) devedor contumaz.

Quanto ao primeiro elemento, reitera-se o entendimento de que a Transação não constitui uma renúncia de receita nos termos do artigo 13 da LRF²²⁵, além de ontologicamente não se classificar como benefício ou incentivo fiscal. Não obstante essa asserção, a celebração do instituto não exige a Administração Tributária de, “quando for o caso, condicionar a sua concessão à observância das normas orçamentárias e financeiras”, conforme o artigo 9º da LCL.

Embora a presente obra não aborde precisamente a Transação sob esse prisma, é visível a necessidade de se delinear situações para configuração da condição mencionada. Na perspectiva formal, cogita-se que a LCL não se aprofunda nesses elementos de responsabilidade fiscal, porque não possui o *status* de lei complementar e, como já dito, suas operações e repercussões são diferentes daquelas previstas na LC nº 101/2000. Inclusive, como mencionado no capítulo anterior, as emendas à MP nº 899/2019 que se referiam à LRF foram rejeitadas.

Por outra visão, ao mencionar as “normas financeiras e orçamentárias”, a LCL estaria mirando, especificamente,

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1961184&filename=Tramitacao-PL+5638/2020> Acesso 20/10/2021, às 10:30.

225 Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 14/10/2021, às 19:31

nas dotações e empenhos das propostas e leis vigentes daquelas naturezas, considerando a unidade orçamentária ou correlata ao ente celebrante da Transação.

Fato é que, diferentemente do “REFIS”, no qual a previsão do impacto em estudo era centralizada pelo Poder Executivo – autor das medidas provisórias veiculadoras dos programas –, na Transação titularizada por órgãos públicos (ME e PGFN), há uma pulverização desse aspecto de *accountability*, de modo que a sua manutenção poderia perpassar uma relação contínua com a instância de controle figurada pelas controladorias (CGU) e os tribunais de contas (TCU), a exemplo do conceito sugerido pela EMC n° 24 à MP n° 899/2019²²⁶.

É sabido que a Transação tem efeitos orçamentários, mas pouco se vislumbra as externalidades empresariais correlatas à diminuição do crédito tributário por ela provocada. Por esse motivo, entende-se pela importância de tal extrafiscalidade ser regulamentada, respectivamente, como “causa” e “afastamento” de efeitos sociais positivos e negativos.

Observando esse pressuposto e diante do contexto apropriado, a LCL poderia: (i) especificar hipóteses do “uso abusivo” concorrencial da Transação e as consequências investigativas e sancionatórias promovidas pelo SBDC; (ii) postular exigências de impacto social para o gozo do instituto, como: a geração de emprego, variável já

²²⁶ Emenda de Comissão n° 24/2019 de autoria da Senadora Leila Barros. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866596&filename=EMC+24/2020+MPV89919+%3D+%3E+MPV+899/2019> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

considerada Lei nº 8.502/2019 do Rio de Janeiro²²⁷, e a proteção ambiental, a exemplo do que propõe o PL nº 451/2021²²⁸, o que faria a norma se aproximar ao marco global engendrado pela sigla “ESG”²²⁹.

Para findar os principais pontos regulatórios, com o “gancho” da sustentabilidade e conformidade tributárias, passa-se ao conceito de “devedor contumaz”, que segundo a LCL virá a ser definido por lei específica, sendo a iniciativa mais conhecida nesse sentido o PL nº

227 Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 8.502, de 30 de agosto de 2019. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portala_pp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=54073987005998147&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC4200001092&_adf.ctrl-state=tusx1jp3x_36> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

228 Projeto de Lei nº 451/2021. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2270256>> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

229 “*Governança Ambiental, Social e Corporativa (ESG) é uma avaliação da consciência coletiva de uma empresa em relação aos fatores sociais e ambientais. Normalmente, é uma pontuação compilada de dados coletados em torno de métricas específicas relacionadas a ativos intangíveis dentro da empresa. Pode ser considerado uma forma de pontuação de crédito social corporativa.*” Disponível em <https://en.wikipedia.org/wiki/Environmental_social_and_corporate_governance> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

1.646/2019²³⁰, que foi citado na EM ME AGU nº 268/2019²³¹.

Recuperando as premissas das presentes conclusões, acredita-se que, com o conceito encimado, é possível ir além da repressão dos Contribuintes que apresentam esse perfil. Abre-se espaço para aplicar ao Direito Tributário características da regulação responsiva, por meio da mitigação da responsabilidade objetiva, considerando aspectos como a saúde financeira empresarial e o elemento volitivo do não-cumprimento da obrigação tributária.

Para tanto, deve-se definir incentivos e desincentivos, em uma dosagem e individualização da resposta sancionatória a partir da pirâmide dessa modelagem²³². Logo, são indispensáveis mecanismos práticos para diferenciar tais devedores, como o idealizado “Cadastro Fiscal Positivo da PGFN”²³³, com base no modelo de

²³⁰ Projeto de Lei nº 1.646/2019, de autoria do Poder Executivo Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2194879>> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

²³¹ Já referenciado. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf> Acesso em 14/10/2021, às 14:30.

²³² Ayes, Ian; Braithwaite, John. *Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate*. Oxford, Oxford Socio- Legal Studies, 1995, p. 3.

²³³ Sobre esse supedâneo em diretrizes internacionais e subnacionais, o Edital PGFN nº 13, de 12 de julho de 2018, abriu “Consulta Pública” para obter insumos para instituição do “Cadastro Fiscal Positivo da PGFN”. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/consultas-publicas/edital_consulta-

melhores práticas do OCDE e na LC nº 1.320/2018 do Estado de São Paulo, que institui o programa *No Conformes*²³⁴.

Por fim, é pleonástico dizer que nenhum dos aspectos em comento será levado a efeito, caso não haja meios que estimulem a sua concretização, aqui designados como o caractere “operacional” da Transação. Pela amplitude dessa questão, é oportuno dividi-la em três conceitos exemplificativos: (i) adaptabilidade; (ii) inteligibilidade; e (iii) efetividade.

Com o primeiro, refere-se à remodelagem do serviço público prestado pelas autoridades envolvidas na Transação, a fim de que elas preparem, de maneira adequada, seu organograma (servidores e membros) e seus recursos, sobretudo digitais, para os usuários do instituto. Sobre esse ponto, ressalta-se que já houve aprimoração nesse quesito a partir do sistema “Regularize”²³⁵ da PGFN, que, à semelhança de outras “ferramentas” digitais de entes públicos, pode ser acessada pelo cadastro no domínio “Gov.Br”, viabilizando o “Governo Digital”²³⁶.

[publica_cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn.pdf](#)> Acesso 23/10/2021, às 10:00.

²³⁴ Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Disponível <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>> Acesso 23/10/2021, às 10:00.

²³⁵ Disponível em <<https://www.regularize.pgfn.gov.br/>> Acesso 23/10/2021, às 10:00.

²³⁶ Disponível em <<https://www.gov.br/governodigital/pt-br/transformacao-digital/rede-nacional-de-governo-digital>> Acesso 23/10/2021, às 10:00.

Se a adaptabilidade diz respeito aos recursos envolvidos, a inteligibilidade é a compreensão do instituto. Embora o direito seja área propícia para tensões e rebuscamento conceituais, o “cidadão médio”, que será usuário da transação, demanda que expressões legais sejam substituídas por sinônimos, descrições no vernáculo comum e até mesmo ilustrações.

Por fim, quanto à efetividade da Transação, reitera-se que, por ser um meio de extinção do crédito tributário, importa dispor de formas que facilitem a consecução do instituto. Exemplo dessas estaria na faculdade de o sujeito passivo utilizar seus créditos perante o Estado, sejam eles provenientes de: (i) saldo negativo de lucros tributáveis; (ii) escrituração fiscal; ou (iii) precatórios e requisições de pequeno valor, no caso de indébito pretendido em juízo.

Passados cada um dos aspectos, que não exaurem o tema, finaliza-se a presente obra apontando que, de fato, há um cenário com importantes variáveis para solucionar o ciclo banalizado dos “REFIS” – que, à luz de estudo da RFB e PGFN²³⁷, contou com mais de 40 programas e uma renúncia fiscal histórica na casa da centena de milhões de reais.

Isso se torna evidente, na medida em que, apenas em relação à Transação de cobrança de dívida ativa, a PGFN apura que foram regularizados 165 bilhões de reais, materializados em cerca de 1,8 milhões de inscrições, totalizando por volta de 650 mil acordos em apenas pouco

²³⁷ MF; RFB. *Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais*. Atualizado em 29 de dezembro de 2017, p. 6. Disponível em <<https://static.poder360.com.br/2021/08/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>> Acesso em 23/10/2021, às 10:00.

mais de um ano de vigência da LCL²³⁸. Apenas a título comparativo, na história recente, destacava-se o PERT (“REFIS V”) com uma arrecadação total, no biênio de 2017 a 2018, de 40 bilhões de reais²³⁹, em outras palavras: quatro vezes menor que a provocada pelo instituto em estudo.

Portanto, a hipótese foi verificada, de modo que eventuais novos trabalhos deste autor terão enfoque nas especificidades das modalidades da Transação, visando a refletir os elementos da presente Conclusão. Ao fim, demonstrou-se que a “blindagem da aeronave” (STN) “cobre gradualmente as suas zonas sensíveis”, que foram identificadas neste estudo. Resta, agora, face às peculiaridades de cada zona, analisar as suas respectivas reações balísticas para que, mesmo a “munição de alto calibre” (conflito interpretativo de grande repercussão ou diminuição da capacidade contributiva), não faça aquela aeronave cair. Pelo contrário, se tal medida for somada a uma reforma tributária que simplifique e torne mais justo o STN, a aeronave alçará voos mais altos.

²³⁸ PGFN. *Transação regulariza R\$ 165 bilhões no âmbito da dívida ativa*. Disponível em <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2021/transacao-regulariza-r-165-bilhoes-no-ambito-da-divida-ativa>> Acesso em 27/10/2021, às 22:00.

²³⁹ Já referenciado, p. 16. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_IV.pdf. Acesso em 23/10/2021, às 07:45.

REFERÊNCIAS

- 3ª Reunião da Comissão Mista da Medida Provisória nº 899/2019, ocorrida em 13 de fevereiro de 2020, às 9:00. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/reuniao?0&reuniao=9604&codcol=2302>> Acesso em 14/10/2021, às 17:24.
- 4ª Reunião da Comissão Mista da Medida Provisória nº 899/2019, ocorrida em 13 de fevereiro de 2020, às 14:00. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/reuniao?4&reuniao=9605&codcol=2302>> Acesso em 14/10/2021, às 17:24.
- ADI 2.446, de relatoria da Ministra Carmén Lúcia, Plenário Virtual, assinado em 12/06/2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/dl/adi-2446-voto-carmen-lucia.pdf>> Acesso em 27/10/2021, às 14:06.
- ADI 5.127, de relatoria da Ministra Rosa Weber e redação de acórdão do Ministro Edson Fachin, Plenário, julgado em 15/10/2015, publicado em 11/05/2016. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10931367>> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

ADPF nº 347/Medida Cautelar, de relatoria do Ministra Marco Aurélio, Plenário, julgado em 09/09/2015, publicado em 11/05/2016. Disponível em <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=10300665>> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

Ataliba, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1999.

Ayes, Ian; Braithwaite, John. Responsive Regulation: Transcending the Deregulation Debate. Oxford, Oxford Socio- Legal Studies, 1995.

Baleeiro, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

Barbassa, Sarah Mila. Capítulo 6 Transação tributária e sua aplicação aos débitos relativos a tributos estaduais e municipais (análise comparativa do instituto a partir do que dispõe a Lei Federal), RB-7.1 a RB 7.14 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte I – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: QUESTÕES GERAIS. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020.

Beck, Hanno. Behavioral economics: eine einföhrung. Heidelberg, Springer, 2014.

Binenbojm, Gustavo. A constitucionalização do direito administrativo no Brasil: um inventário de avanços e retrocessos. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE). Salvador. Instituto Brasileiro de Direito Público. n. 13. mar./abr./mai. 2008. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>.

Campagnoni, Mariana; e Ruiz, Karoline. CARACTERÍSTICAS DAS EMPRESAS QUE PEDEM PERDÃO TRIBUTÁRIO NO BRASIL. Revista de Contabilidade e Gestão Contemporânea, v. 3, n. 1, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em <<https://periodicos.uff.br/rcgc/article/view/46445>> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

Carneiro, Júlia. Capítulo 5. A Transação tributária na Lei nº 13.988: repercussões sobre a livre concorrência e o papel do devedor contumaz, RB-6.1 a RB6.12 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte I – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: QUESTÕES GERAIS. Revista dos Tribunais Thomson Reuters. Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020.

Carnelutti, Francesco. Sistema de Derecho procesal civil. Buenos Aires, Uteha, 1944.

Carvalho, Paulo de Barros. “Direito Tributário, linguagem e método”, 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2011

Cintra, Antonio Carlos; Grinover, Ada Pellegrini; e Dinamarco, Cândido. Teoria geral do processo. 25 ed., São Paulo, Malheiros, 2010

CNI. Comissão Especial da Câmara debate projetos que alteram a execução fiscal, São Paulo, 22 de maio de 2015. Disponível em: <<http://www.portaldaindustria.com.br/cni/canais/agenda-legislativa-home/noticias/comissao-especial-da-camara-debate-projetos-que-alteram-a-execucao-fiscal/>> Acesso em 1/10/2021, às 15:37.

CNJ. Justiça em números 2020. Brasília, 2020. Disponível em <<https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-V3-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmeros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>> Acesso em: 30/09/2021, às 11:00.

Constituição Federal da República Federativa do Brasil. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 14/10/2021 às 17:13.

Convênio ICMS 169, de 23 de novembro de 2017. Disponível em <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV169_17> Acesso em 20/10/2021, às 10:05.

Costa, Dartagnan Limberge; e Puppe, Fernando Luis. Caracterização do confisco Decisões do STF fixam limites para multas tributárias aos Contribuintes. São Paulo, Consultor Jurídico, 2015. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2015-jul-07/supremo-fixalimites-multas-tributarias-aos-Contribuintes>> Acesso em 16/10/2021, às 19:00.

CPC 25. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 37. Comitê de Pronunciamentos Contábeis Disponível em <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf> Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

Dallari, Dalmo. Elementos de teoria geral do estado. 26ª ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2007.

Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 16/10/2021, às 19:30.

Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del4657.htm> Acesso em 19/10/2021, às 19:30.

Diário do Congresso Nacional, 29/10/1999. Disponível em <<https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/14458?sequencia=1061>> Acesso em 14/10/2021, às 1:23.

Edital PGFN nº 13, de 12 de julho de 2018. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/consultas-publicas/edital_consulta_publica_cadastro-fiscal-positivo-da-pgfn.pdf> Acesso 23/10/2021, às 10:00.

Emendas de Comissão à Medida Provisória nº 899/2019. Disponíveis em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_emedas?idProposicao=2225778&subst=0> Acesso em 14/10/2021, às 17:30.

Exposição de Motivos ME AGU nº 268/2019, de 6 de setembro de 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf> Acesso em 14/10/2021, às 14:30.

Exposição de Motivos MF nº 60, de 30 de maio de 2017. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf>. Acesso em 17/10/2021, às 7:30.

Exposição de Motivos MF MPS nº 76, de 29 de junho de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Exm/EM-76-MF-MPS.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:34.

EY. Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro. São Paulo, setembro de 2019. Disponível em <<https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>> Acesso em 27/10/2021, às 20:00.

Farias, Maria Clara Cunha. O COMBATE À SONEGAÇÃO DO ICMS À LUZ DA ECONOMIA COMPORTAMENTAL E DA REGULAÇÃO RESPONSIVA, p. 96 a 128, Revista de Direito Setorial e Regulatório, v. 6, n. 2, Brasília, outubro de 2020.

Farias, Talden. Termo de Ajustamento de Conduta e celeridade processual. Paraíba, 2020. disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-04/ambiente-juridico-termo-ajustamento-conduta-celeridade-processual>>. Acesso em 1/10/2021, às 8:11.

Ferraz J., Tércio Sampaio. Teoria da norma jurídica. Rio de Janeiro, Editora Forense, 2003.

Fisher, Roger e Ury, William. Como chegar ao sim: como negociar acordos sem fazer concessões. Rio de Janeiro: Solomon, 2014.

Franklin, Benjamin. Death and Tax. Carta escrita a Jean Baptiste Leroy, Estados Unidos da América, 1789.

Garcel A., Fogaça A., e Netto José. Lei anticrime e a paradoxal afirmação do sistema acusatório. Revista da Faculdade de Direito da FMP. v. 15, Porto Alegre, 2020.

Disponível em <
[https://revistas.fmp.edu.br/index.php/FMP-
Revista/article/view/170](https://revistas.fmp.edu.br/index.php/FMP-Revista/article/view/170)> Acesso em 10/09/2021, às
11:00.

Goldschmidt, Fabio Brun. Arbitragem e Transação tributária - verificação de compatibilidade. p.47 a 64. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 48, São Paulo, 1999.

Gomes, Daniel de Paiva. Capítulo 5. A renúncia às alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se funda a defesa do Contribuinte enquanto condição à celebração de Transação em matéria tributária, RB-20.1 a RB 20.7 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte III – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020.

Gonçalves, Antonieta Caetano, A ANÁLISE DOS EFEITOS FINANCEIROS DOS REITERADOS PROGRAMAS DE REFINANCIAMENTOS DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS FEDERAIS SOB O ENFOQUE DO PRINCÍPIO DA EFICIÊNCIA. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Fundação Mineira de Educação e Cultura. Belo Horizonte, 2018. Disponível em <https://repositorio.fumec.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/608/antonieta_goncalves_mes_dir_2018.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em 14/10/2021, às 9:06. Greco, Marco Aurélio. Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro, p. 16 a 27, em Revista da PGFN, ano I. n. 1. Brasília, 2011.

Grinover, Ada Pellegrini. Juizados Especiais Criminais: comentários à Lei 9.099, de 26.09.1995. 5 ed. rev., atual., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2005.

Hardin, Garret. The tragedy of the commons Science, v. 162, 1968.

Hörnle, Tatjana. Theories of Criminalization. p. 10 a 36 em Duuber, Markus e Hörnle, Tatjana. The Oxford Handbook of Criminal Law. Oxford: Oxford Handbooks, 2014.

Inspser. Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 – Ano de referência 2019. São Paulo, 2021.

Instrução Normativa RFB nº 1.565, de 11 de maio de 2015. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63953>> Acesso em 14/10/2021, às 19:30.

IPEA. Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal. Relatório de Pesquisa Ipea. Brasília, 2011. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/7862/1/RP_Custo_2012.pdf> Acesso em 27/10/2021, às 20:00.

Lei Complementar do Estado de São Paulo nº 1.320, de 6 de abril de 2018. Disponível <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei.complementar/2018/lei.complementar-1320-06.04.2018.html>> Acesso 23/10/2021, às 10:00.

Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em 14/10/2021, às 19:31.

Lei Complementar Federal nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:54.

Lei Complementar nº 24, de 7 janeiro de 1975. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm> Acesso em 20/10/2021, às 10:05.

Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 8.502, de 30 de agosto de 2019. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=54073987005998147&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000001092&_adf.ctrl-state=tusx1jp3x_36> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 8.502, de 30 de agosto de 2019. Disponível em http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/portalapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=54073987005998147&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC42000001092&_adf.ctrl-state=tusx1jp3x_36> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

Lei Federal nº 1.341, de 30 de janeiro de 1951. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1950-1969/11341.htm> Acesso em 20/10/2021, às 9:30.

Lei Federal nº 5.712, de 12 de outubro de 1996. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

Lei Federal nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.
Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>
Acesso em 30/09/2021, às 11:00.

Lei Federal nº 8.397, de 6 de janeiro de 1992. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/l8397.htm>
Acesso em 14/10/2021, às 20:20.

Lei Federal nº 9.099, de 26 de setembro de 1995.
Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9099.htm>
Acesso em 10/09/2021, às 10:30.

Lei Federal nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.
Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm>
Acesso em 19/10/2021, às 19:50.

Lei Federal nº 9.964, de 10 de abril de 2000. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9964.htm>
Acesso em 14/10/2021, às 1:33.

Lei Federal nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406_compilada.htm> Acesso em 30/09/2021, às 8:51.

Lei Federal nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm> Acesso 10/09/2021, às 10:00.

Lei Federal nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:54.

Lei Federal nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Disponível em

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.684.htm> Acesso em 14/10/2021, às 2:00.

Lei Federal nº 11.311, de 13 de junho de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/lei/L11311.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:59.

Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:40.

Lei Federal nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:40.

Lei Federal nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm> Acesso 20/10/2021, às 10:12.

Lei Federal nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm> Acesso em 19/10/2021, às 19:50.

Lei Federal nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-

2022/2019/lei/L13874.htm> Acesso em 10/09/2021, às 10:02.

Lei Federal nº 13.964, de 24 de dezembro de 2019. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13964.htm> Acesso em 10/09/2021, às 10:30.

Lei Federal nº 13.988, de abril de 2020. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-13.988-de-14-de-abril-de-2020-252343978>> Acesso em 14/10/2021, às 20:17.

Lei Federal nº 14.148, de 3 de maio de 2021. Disponível <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/lei-n-14.148-de-3-de-maio-de-2021-317508601>> Acesso 20/10/2021, às 10:30.

Lima, Bruno; Wilbert, Marcelo; e Serrano, André Luiz. Parcelamento de tributos federais como forma de financiamento indireto. p. 1079 a 1108. Revista de Administração, Contabilidade e Economia, v. 16, n. 3, São Paulo, 2017. Disponível em <<https://portalperiodicos.unoesc.edu.br/race/article/view/13405/pdf>> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

Lima, Emanuel e Rezende, Amaury. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer, p. 239 a 255, em Revista Interações, v. 20, n. 1, Mato Grosso do Sul, jan./mar, 2019. Disponível em <<https://interacoesucdb.emnuvens.com.br/interacoes/article/view/1609>> Acesso em 12/10/2021, às 16:55.

- Lopes, Ana Frazão. Função Social da Empresa: repercussões sobre a responsabilidade civil de controladores e administradores de S/As. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.
- Luhmann, Niklas. O Direito da Sociedade. São Paulo, Editora Martins Fontes, 2016.
- Mankiw, Gregory. Introdução à Economia. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2005.
- Marshall, John. McCulloch V. Maryland: Corte Constitucional dos Estados Unidos da América, 1819.
- Martins, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal, Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas, Porto Alegre, 2007.
- Massud, Rodrigo. Capítulo 4. Transação de passivo contingente nos casos de virada jurisprudencial: coisa julgada, pressupostos positivos e negativos da Transação no contencioso, RB-19.1 a RB 19.7 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020 Parte III – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020.
- ME. Secretaria Especial de Desburocratização, Gestão e Governo Digital. MAPA DE EMPRESAS. Boletim do

1º quadrimestre/2021, publicado em 26 de maio de 2021. Disponível em <<https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas/boletins/mapa-de-empresas-boletim-do-1o-quadrimestre-de-2021.pdf>> Acesso em 15/10/2021, às 07:45.

Medida Provisória nº 1.923, de 6 de outubro de 1999. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas/1923.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:33.

Medida Provisória nº 2.004-6, de 10 de março de 2000. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/2004-6.htm> Acesso em 14/10/2021, às 1:33.

Medida Provisória nº 107, de 10 de fevereiro de 2003. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/Antigas_2003/107.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:17.

Medida Provisória nº 280, 15 de fevereiro de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Mpv/280.htm> Acesso em 14/10/2021, às 8:58.

Medida Provisória nº 303, de 29 de junho de 2006. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/mpv/303.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-

2010/2008/mpv/449.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:40.

Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.
Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/mpv/449.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:40.

Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.
Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm> Acesso em 16/10/2021, às 19:00.

Mello, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. ed. 22ª, São Paulo, Editora Malheiros, 2007.

Mensagem nº 461, de 13 de junho de 2005. Disponível em
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2006/Msg/Vep/VEP-461-06.htm> Acesso em 14/10/2021, às 9:06.

MF. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Biblioteca do Senado, 1954.
Disponível em
<<https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/5111517>>
Acesso em 1/10/2021, às 9:30.

MF; RFB. Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais. Atualizado em 29 de dezembro de 2017.
Disponível em
<<https://static.poder360.com.br/2021/08/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>> Acesso em 23/10/2021, às 10:00.

Möller, Max. Meios alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário, Revista FESDT, n. 9: Rio Grande do Sul, 2019.

Moreira, Barbosa. O Processo Penal Norte-Americano e sua Influência. Revista de Processo, v. 103, Porto Alegre, 2001.

Muniz, Joaquim. CURSO BÁSICO DE DIREITO ARBITRAL. 3ª ed., Curitiba, Juruá Editora, 2015.

Nabais, José Casalta. Da sustentabilidade do Estado fiscal, em Nabais, José Casalta. Sustentabilidade fiscal em tempos de crise. Coimbra: Almedina, 2011.

Nardelli, Marcella. A Expansão da Justiça Negociada e as perspectivas para o processo justo: a plea bargaining norte-americana e suas traduções no âmbito da civil law. REDP, Rio de Janeiro, 2019.

OAE/BID, REFORMA TRIBUTÁRIA PARA AMERICA LATINA: III MODELO DE CODIGO TRIBUTARIO. Segunda Edicion. Washington, 1968. Disponível em <https://www.ciat.org/Biblioteca/AreasTematicas/LegislacionTributaria/Codigo+Tributario_OEA-BID_Ultimo.pdf> Acesso em 1/10/2021, às 13:59.

Olivon, Beatriz, Fazenda Nacional exclui R\$ 5 bilhões da dívida ativa. Brasília, atualização em 13 de setembro de 2020. Disponível em <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2020/09/13/fazenda-nacional-exclui-r-5-bilhes-da-dvida-ativa.ghtml>> Acesso em 27/10/2021 às 20:00.

Parecer da Comissão Mista da MP 899/2019, relatada pelo Deputado Federal Marco Bertaiolli. Disponível em https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_most

rarintegra?codteor=1866568&filename=PAR+1+MPV
89919+%3D%3E+MPV+899/2019> Acesso em
15/10/2021, às 10:00.

Parecer de Plenário à MP nº 107/2003, de relatoria do
Deputado Federal Luizinho. Disponível em
<[http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegraImagem.a
sp?strSiglaProp=MPV&intProp=107&intAnoProp=200
3&intParteProp=84#/> Acesso em 14/10/2021, às 8:24.](http://imagem.camara.gov.br/MostraIntegraImagem.asp?strSiglaProp=MPV&intProp=107&intAnoProp=2003&intParteProp=84#/)

Parecer de Plenário, de relatoria da Deputada Federal
Renata Abreu, de autoria do Projeto de Lei nº
5.638/2020. Disponível em
<[https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mos
trarintegra?codteor=1961184&filename=Tramitacao-
PL+5638/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostraintegra?codteor=1961184&filename=Tramitacao-PL+5638/2020)> Acesso 20/10/2021, às 10:30.

Parecer PGFN/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.
Disponível em
<[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/lin
k.action?idAto=43588&visao=anotado](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=43588&visao=anotado)> Acesso em
16/10/2021, às 18:48.

Parecer PGFN/CRJ nº 492, publicado em 12 de julho de
2017. Disponível em <[https://www.gov.br/pgfn/pt-
br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-
pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-
fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-
2011.pdf/view](https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/atos-da-pgfn-1/pareceres-da-pgfn-aprovados-pelo-ministro-da-fazenda/2011/PARECER%20CRJ%20492-2011.pdf/view)> Acesso em 16/10/2021, às 18:48.

PGFN. TRANSAÇÃO NA DÍVIDA ATIVA: Lei nº
13.988/2020, Portaria PGFN nº 14.402/2020. Brasília,
junho de 2020. Disponível em
<[https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-
conteudo/apresentacoes/2020/junho/apresentacao-pgfn-](https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/apresentacoes/2020/junho/apresentacao-pgfn-)

_transacao_efeitos_covid.pdf> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

PGFN. Transação regulariza R\$ 165 bilhões no âmbito da dívida ativa. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2021/transacao-regulariza-r-165-bilhoes-no-ambito-da-divida-ativa> Acesso em 27/10/2021, às 22:00.

Projeto de Lei nº 9/2020-CN, de autoria do Poder Executivo Federal. Disponível em: https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/ldo/LDO2021/proposta/Anexos/Anexo_IV.pdf. Acesso em 23/10/2021, às 07:45."

PODER 360. 31,9 milhões de brasileiros declararam Imposto de Renda como pessoas físicas. 1 de julho de 2020. Disponível em <<https://www.poder360.com.br/economia/319-milhoes-de-brasileiros-declaram-imposto-de-renda-como-pessoas-fisicas/>> > Acesso em 15/10/2021, às 07:45.

Portaria AGU nº 40, de 10 de fevereiro de 2015. Disponível em <https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/47328125/do1-2018-10-26-portaria-n-40-de-10-de-fevereiro-de-2015--47327866> Acesso em 08/05/2021, às 07:45.

Portaria MF nº 293, de 12 de junho de 2017. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83674>> Acesso em 15/10/2021, às 07:45.

Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n->

9.917-de-14-de-abril-de-2020-252722494> Acesso em 14/10/2021, às 20:20.

Portaria PGFN nº 14.402, de 17 de junho de 2020. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-14.402-de-16-de-junho-de-2020-261920569>> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

Portaria PGFN nº 25.165, de 17 de dezembro de 2020. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=114446#2216430>> Acesso em 17/10/2021, às 8:17.

Portaria RFB nº 28, de 15 de abril de 2021. Disponível em <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-rfb-n-28-de-15-de-abril-de-2021-314922916>> Acesso em 20/10/2021, às 10:00. Ademais, para informações sobre o programa e acesso à sua cartilha, apresenta-se o link <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia>> Acesso em 20/10/2021, às 10:00.

Posner, Richard. Fronteiras da Teoria do Direito. São Paulo, Editora Martins Fontes, 2011.

Projeto de Lei em Conversão nº 2/2020 da Comissão da Medida Provisória nº 899/2019. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mosstrarintegra?codteor=1866569> Acesso em 14/10/2021, às 18:46.

Projeto de Lei nº 4.834/1954, de autoria do Poder Executivo Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetra>>

mitacao?idProposicao=224724>. Acesso em 1/10/2021, às 9:02.

Projeto de Lei nº 5.082/2009, de autoria do Poder Executivo Federal. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>> Acesso em 1/10/2021, às 9:02.

Projeto de Lei nº 4.257/2019, de autoria do Senador Antonio Anastasia. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>> Acesso em 20/10/2021, às 6:40.

Projeto de Lei nº 6.214/2019, de autoria do Senador Angelo Coronel. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/139982>> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

Projeto de Lei nº 4.468/2020, de autoria da Senadora Daniella Ribeiro. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/144536>> Acesso em 20/10/2021, às 6:40.

Projeto de Lei nº 4.728/2020, de autoria do Senador Rodrigo Pacheco. Disponível em <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2054778> Acesso em 20/10/2021, às 10:05.

Projeto de Lei nº 451/2021. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2270256>> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

Projeto de Lei nº 451/2021. Disponível em <<https://www.camara.leg.br/propostas-legislativas/2270256>> Acesso em 14/10/2021, às 20:44.

Queiroz, Jules. Críticas à Transação tributária na Medida Provisória nº 899/2019. A possibilidade de a Transação ter caráter substitutivo ao lançamento viola o CTN. JOTA, 2019. Versão impressa do artigo disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/criticas-a-transacao-tributaria-na-medida-provisoria-no-899-2019-22112019>> Acesso em 3/10/2021, às 12:41.

RFB. Análise de Arrecadação das Receitas Federais: Dezembro de 2020, Brasília, 2020. Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/dezembro2020/analise-mensal-dez-2020_v2.pdf> Acesso em 2/10/2021, às 14:00.

REsp 1.133.027/SP, de relatoria do Ministro Luiz Fux e redação de acórdão do Ministro Mauro Campbell, Primeira Seção, julgado em 13/10/2010, publicado em 16/03/2011 no DJe. Disponível em <<https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200901533160&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processo.s.ea>> Acesso em 16/10/2021, às 16:40.

Rodas, Sérgio. Advogado não pode ser forçado a desistir de HC de ex-cliente que fez delação. Consultor Jurídico, Rio de Janeiro, 2020. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2020-mar-19/advogado-nao-forcado-desistir-hc-ex-cliente-delator>> Acesso em 14/10/2021, às 20:30.

Rousseau, Jean-Jacques. Du contrat social ou Principes du droit politique, 1762.

Saliba, Ricardo Berzosa. Capítulo 7. A Transação das multas na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, RB-14.1 a RB 14.7 em Conrado, Paulo Cesar e Araujo, Juliana. Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. Parte II – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA EM MATÉRIAS ENVOLVENDO A DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. Revista dos Tribunais Thomson Reuters Proview, Ed. 2021, São Paulo, 2020.

Santamaria, Baldassarre, Diritto Tributario, parte generale. Sexta Edizione. Milano, Giuffrè Editore, 2008.

Scaff, Fernando. Duas coisas são certas na vida: a morte e os tributos. São Paulo, Consultor Jurídico, 2012. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2012-nov-06/contas-vista-duas-coisas-sao-certas-vida-morte-tributos>> Acesso em 12/10/2021, às 16:55.

Schoueri, Luís Eduardo, Direito Tributário, 8ª ed., São Paulo, Editora Saraiva, 2018.

Schoueri, Luís Eduardo. O Refis e a Desjudicialização do Planejamento Tributário. Revista Dialética de Direito Tributário, Volume 232, p. 103 a 115, São Paulo, 2015.

Secretaria do Tesouro Nacional. Carga Tributária do Governo Federal. Anual 2020. Brasília, março de 2021. Disponível em <<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>> Acesso em 30/09/2020, às 8:27.

SEMINÁRIO E SABATINA COM PRESIDENCIÁVEIS: OS DESAFIOS PARA O PRÓXIMO GOVERNO: Justiça Fiscal e Combate à Sonegação e à Corrupção da UNAFISCO NACIONAL. São Paulo, 1º de agosto de

2018. Disponível em <https://ibdt.org.br/site/wp-content/uploads/2018/09/0108_02_Julio-Gomes.pdf> Acesso em 2/10/2021, às 10:00.

Sousa, Rubens G. Compêndio de Legislação Tributária. 2ª. ed., São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

Sousa. Rubens Gomes de. Compêndio de legislação tributária. 3. ed. Rio de Janeiro, Financeiras, 1960.

Tabak, Benjamin Miranda., A Análise Econômica do Direito. Proposições legislativas e políticas públicas. p. 321 a 345. Revista de Informação Legislativa, a. 52, n. 205. Brasília, 2015. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/52/205/ril_v52_n205_p321.pdf>. Acesso em 2/10/2021, às 8:40.

Tartuce, Flávio. Manual de direito civil. v. único, São Paulo, Método, 2012.

Torres, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo em Saraiva Filho, Oswaldo Othon e Guimarães, Vasco. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo, Editora Fórum, 2008.

Tsebelis, Geor. Processo decisório em sistemas políticos: veto players no presidencialismo, parlamentarismo, multicameralismo e pluripartidarismo. British Journal of Political Science, 25, 1995.

Wald, Abraham. A reprint of "A method of estimating plane vulnerability based on damage of survivors. Virginia, 1980.

Wolkat, Erik Navarro. *Análise Econômica do Processo Civil: como a economia, o direito e a psicologia podem vencer a tragédia da justiça*, São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2019.

World Bank Group. *Doing Business Subnacional Brasil 2021*. Washington DC, 2021.

Impressão e acabamento:



(85) 9.8514.1666