

# Fiscal Justiça

Ano 12/Número 41/janeiro/fevereiro 2021

## Uma tributação mais igualitária, que leve em conta as questões de gênero e cor, é possível no Brasil?

Esse é o tema da Entrevista desta edição. A RJF conversou com a Procuradora da Fazenda Nacional filiada Simone Castro, uma das integrantes do grupo de trabalho que elaborou propostas com esse foco para a reforma Tributária que começa a ser debatida no Parlamento.



### Concurso de Monografias do SINPROFAZ



5º Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ

*Transação Tributária: Evolução no Brasil e Influência do Direito Comparado*, trabalho apresentado pela PFN Aline Della Vittoria, foi o vencedor da 5.ª edição do certame.

### ESPECIAL

Novo Modelo de Constituição Fiscal para o Brasil Pós-Pandemia: uma proposta baseada na teoria monetária moderna – Por Júlio César Aguiar



5º Concurso  
de Monografias  
do SINPROFAZ

### **1ª Colocada**

Aline Della Vittoria - PRFN/2ª Região

*Transação Tributária: Evolução no Brasil e Influência do  
Direito Comparado*

### **2º Colocado**

Marcelo Claudio Fausto Maia - PRFN/2ª Região

*A Transação na Cobrança da Dívida Ativa da União e no  
Direito Tributário Alienígena*

### **3º Colocado**

Vitor Tadeu Carramão Mello - PSFN/Niterói

*A Transação Tributária no Direito Brasileiro e Offer in  
Compromise Norte-Americano - Breve Estudo Comparado*

## **Parabéns aos vencedores!**



Sindicato Nacional dos Procuradores  
da Fazenda Nacional

3 | Editorial

5 | SINPROFAZ apresenta à Carreira serviço de defesa em questões disciplinares

7 | **Entrevista** – Procuradora da Fazenda Nacional Simone Castro

11 | **Especial** – Novo Modelo de Constituição Fiscal para o Brasil Pós-Pandemia: uma proposta baseada na teoria monetária moderna – Por Júlio César Aguiar

24 | Webinar sobre *Prazer e Sofrimento no Trabalho em Tempos de Teletrabalho* marcou o **Janeiro Branco**

25 | **Trabalho vencedor do 5.º Concurso de Monografias do SINPROFAZ** – *Transação Tributária: Evolução no Brasil e Influência do Direito Comparado* – Por Aline Della Vittoria

## **Diretoria do SINPROFAZ - Biênio 2019/2021**

**Presidente**

José Ernane de Souza Brito

**Vice-Presidente**

Roberto Rodrigues de Oliveira

**Diretora-Secretária**

Valéria Gomes Ferreira

**Diretor-Administrativo**

Achilles Linhares de Campos Frias

**Diretor de Relações Intersindicais**

Caio Graco Nunes de Sá Pereira

**Diretor de Assuntos Profissionais e Estudos Técnicos**

Sérgio Luís de Souza Carneiro

**Diretor de Assuntos Parlamentares**

Rodrigo Oliveira Mellet

**Diretor-Jurídico**

Giuliano Menezes Campos

**Diretor de Comunicação Social**

André Emmanuel Batista Barreto Campello

**Diretora de Assuntos Relativos aos Aposentados e Assuntos Assistenciais**

Juçara Valadares Lopes Faria

**Diretora Cultural e de Eventos**

Iolanda Guindani

**Diretor Suplente**

Juscelino de Melo Ferreira

**Diretor Suplente**

Carlos Alexandre Dias Torres

**Diretor Suplente**

Ricardo de Lima Souza Queiroz

**Diretor Suplente**

Sérgio Andrade de Carvalho Filho

SINPROFAZ – Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional  
SCN – Quadra 06 – Shopping ID – Bloco A – Sala 404 – CEP 70716-900 – Brasília-DF  
Telefone: (61) 3964 1218  
E-mails: [sinprofaz@sinprofaz.org.br](mailto:sinprofaz@sinprofaz.org.br) [infosind@solar.com.br](mailto:infosind@solar.com.br)

REVISTA JUSTIÇA FISCAL – Ano 12, n.º 41, janeiro/fevereiro/2021

ISSN 2317-3750

Diretor de Redação: José Ernane de Souza Brito

Editora e Jornalista Responsável: Lécia Viana (RP 2715/DF)

Projeto Gráfico e diagramação: Fernanda Medeiros da Costa Tel.: (61) 99996-8465

Fotos: Taíse Borges (SINPROFAZ), Paulo Negreiros e Arquivos Pessoais

Impressão: Gráfica Teixeira - Tel.: (61) 3336-4040

Tiragem: 4.000 exemplares



Os artigos assinados são de inteira responsabilidade de seus autores e não constituem necessariamente a linha editorial da Revista.

# Atuação do SINPROFAZ continua firme em 2021

**N**osso desejo seria comemorar já nos primeiros meses do ano o fim da pandemia do novo coronavírus. Lamentamos que essa ainda não seja a realidade, porém, queremos manter a esperança de que a vacinação avance por todo o país e possamos todos voltar em breve à normalidade e aos planos interrompidos por um período mais longo do que imaginávamos. Ao mesmo tempo, nos solidarizamos com todos aqueles que perderam familiares, amigos e colegas de trabalho vitimados pela covid-19.

A propósito, a versão inicial de um novo modelo de constituição fiscal para o Brasil pós-pandemia, baseado na teoria monetária moderna (TMM), é apresentada pelo Colega Júlio César Aguiar em artigo especial reproduzido nesta primeira edição da RJF em 2021.

Damos também destaque, neste número, à entrevista com a Procuradora da Fazenda Nacional filiada Simone Castro, convidada a falar a respeito das propostas que um competente grupo de trabalho elaborou nos últimos meses para serem analisadas no âmbito da reforma Tributária que se avizinha. Tributação mais igualitária é o foco das proposições, que já obtiveram o respaldo e o apoio da deputada federal Lídice da Mata (PSB-BA).

Conforme anunciado em nosso site, estamos publicando o trabalho vencedor do 5.º Concurso de Monografias do SINPROFAZ. A PFN Aline Della Vittoria, lotada na PRFN/2.ª Região, foi a primeira colocada ao abordar a Transação Tributária: Evolução no Brasil e Influência do Direito Comparado. Nas próximas edições serão publicadas as outras monografias condecoradas pela Comissão Julgadora, a quem o SINPROFAZ agradece pelo excelente trabalho, assim como aos demais PFNs que concorreram nesta edição.

Noticiamos ainda as atividades mais relevantes do SINPROFAZ neste início ano que promete ser de muitas lutas, a exemplo da reforma Administrativa proposta pelo Executivo federal e da sempre necessária defesa da Carreira em várias frentes.

Boa leitura!

**José Ernane de Souza Brito**  
Presidente do SINPROFAZ

## SINPROFAZ pleiteia à PGFN serviço de atenção à saúde da Carreira

A defesa de prerrogativa da Carreira, a possibilidade de abertura de novos concursos, as restrições orçamentárias enfrentadas pela PGFN e a necessidade de atualização dos sistemas informatizados da Instituição foram pautas de reunião do SINPROFAZ, representado pelo presidente José Ernane Brito, com membros da cúpula da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Ao encontro, realizado na sede da PGFN em Brasília, DF, compareceram o Procurador-Geral, Ricardo Soriano, os substitutos do PGFN Adriana Gomes e Cristiano Neunschwander, e o diretor substituto do Departamento de Gestão Corporativa (DGC), José Renato Lobo.

Quanto à última questão, o SINPROFAZ protocolou Ofício junto ao Procurador-Geral no mês de dezembro. Para o Sindicato, a falta de um sistema de controle de prazo unificado, para peticionamento de lote integrado e de demandas (subsídio e cumprimento), é um dos maiores gargalos na defesa desterritorializada da 1.ª Região.



### Saúde mental da Carreira

A implementação de unidade do Subsistema Integrado de Atenção à Saúde do Servidor Federal (SIASS) também foi debatida na oportunidade. O desejo do SINPROFAZ é que a referida unidade tenha ênfase na assistência à saúde mental da Carreira, em consonância com as ações colocadas

em prática pelo Sindicato no âmbito do **Projeto de Saúde Mental e Qualidade de Vida na PFN**. Entre as finalidades da unidade, estaria a prevenção a transtornos psíquicos.

Ao fim da reunião, os presentes confirmaram a participação nos eventos planejados pelo SINPROFAZ para o Mês da Mulher. ■

## Entidades defendem Advocacia Pública como Carreira de Estado

Representado pelo presidente José Ernane Brito e pelo diretor Achilles Frias, o qual preside o Fórum Nacional da Advocacia Pública Federal, o SINPROFAZ esteve reunido, no dia 19 de janeiro, com dirigentes de associações que compõem o Movimento Nacional pela Advocacia Pública. Da videoconferência, participaram o SINPROFAZ, a ANAFE, a ANAPE e a ANPM – entidades representativas dos Advogados Públicos nas esferas federal, estadual e municipal –,

além de Marcello Terto, presidente da Comissão Nacional de Advocacia Pública da OAB.

A defesa da Advocacia Pública como carreira de Estado foi pauta central do encontro. Atentas aos debates nos três níveis da Federação e, em especial, no Congresso Nacional – onde ocorrem as discussões a respeito da reforma Administrativa –, as entidades definiram estratégias para atuação conjunta nos bastidores das Casas Legislativas visando ao combate dos ataques e à manutenção

dos direitos dos filiados. Reunidas no Movimento, as entidades ganham ainda mais força na luta em defesa dos Advogados Públicos.

Levando em conta a referida reforma, as entidades planejam a produção, juntamente com o Fonacate, de um Caderno sobre a Advocacia Pública como Carreira de Estado. A publicação técnica integrará a série de *Cadernos da Reforma Administrativa*, que já contém 16 estudos sobre diferentes temas atinentes ao serviço público. ■

# Carreira conhece serviço de defesa em questões disciplinares

**E**m webinar realizado no dia 22 de janeiro, a Carreira conheceu um dos mais importantes serviços oferecidos pelo SINPROFAZ: a Defesa dos Filiados em Questões Disciplinares. Do evento *on-line*, participaram o diretor jurídico do Sindicato, Giuliano Menezes, o vice-presidente, Roberto Rodrigues, e o diretor Achilles Frias, além de representantes do Innocenti Advogados Associados. O escritório, de cuja sede em São Paulo, SP, foi transmitido o webinar, tem filial em Brasília, DF, e é o responsável pela defesa dos PFNs, inclusive nos eventuais desdobramentos jurídicos dos processos. A íntegra do evento está disponível no canal do SINPROFAZ no YouTube.

Roberto Rodrigues foi quem abriu as falas do webinar – o terceiro da série de eventos *on-line* por meio dos quais a Diretoria do SINPROFAZ vem apresentando a situação das ações judiciais em curso e os serviços jurídicos oferecidos pelo Sindicato. De acordo com o vice-presidente, “o SINPROFAZ tem parcerias com escritórios de altíssima qualidade. Um deles é o Innocenti Advogados



Associados, escritório de excelência, altamente especializado em questões disciplinares e que tem realizado formidável trabalho na defesa dos PFNs”. Nas demandas originárias dos filiados ao SINPROFAZ, o escritório Innocenti Advogados Associados teve, até então, êxito de cem por cento.

Segundo Giuliano Menezes, quando se trata de questões disciplinares, a Diretoria Jurídica vive dois momentos distintos junto aos Colegas: o primeiro, o momento de angústia do filiado, quando então ele demanda o auxílio do Sindicato; o segundo, o momento em que o Colega finalmente comunica o arquivamento do processo à Diretoria. “Neste

período tão difícil que vivemos, de punitivismo e perseguição ao servidor, é fundamental que tenhamos esse serviço de qualidade prestado aos filiados. Da mesma forma, é essencial que os PFNs tenham conhecimento do serviço e saibam que podem contar com a defesa do Sindicato. O SINPROFAZ está ao lado de vocês”, ressaltou o diretor.

Ex-presidente do SINPROFAZ, Achilles Frias lembrou a percepção da

Diretoria sobre o aumento, nos últimos anos, de demandas relacionadas a questões disciplinares. Conforme o diretor do Sindicato, muitos filiados passaram a procurar o SINPROFAZ com problemas referentes a PADs. “Nossa parceria com o Dr. Vicente Cândido e a equipe do Innocenti Advogados Associados já tem dois anos de muito sucesso. Temos colhido frutos graças ao excelente trabalho prestado pelo escritório aos filiados. Os Colegas que porventura precisarem do serviço de defesa poderão contar com atendimento personalizado e sem ônus algum, pois o serviço é totalmente custeado pelo SINPROFAZ.” ■

## Campanha de valorização dos servidores públicos federais

José Ernane Brito, presidente do SINPROFAZ, participou de Assembleia Geral Extraordinária do Fórum Nacional Permanente de Carreiras Típicas de Estado (Fonacate), realizada no dia 9 de janeiro, na qual foram avaliados os *feedbacks* relativos à campanha de valorização dos servidores públicos promovida pelo Fórum. (Para assistir ao vídeo *publicitário veiculado pela GloboNews*, acesse o Facebook do SINPROFAZ:

<http://bit.ly/EmDefesaDoServiço-Publico>.) Tendo em vista o impacto positivo da campanha, inclusive sobre os tomadores de decisão do Congresso Nacional, os dirigentes das entidades que integram o Fonacate debateram as estratégias propostas pela Frente Parlamentar Mista em Defesa do Serviço Público (Frente Servir Brasil), parceira na luta contra as injustiças da reforma Administrativa.

As possibilidades relacionadas à Campanha Salarial 2021 foram apresentadas durante a Assembleia pelo grupo de trabalho que, desde o mês de dezembro, estuda o assunto. Para se debruçar sobre outro tema de relevância para as entidades – o projeto de Avaliação de Desempenho no Serviço Público –, outro GT foi constituído. A PEC Emergencial (186/2019) também foi tema de debates. ■

## Advogado do FORVM apresenta projeções para os próximos anos

O SINPROFAZ, representado pelo diretor Achilles Frias – presidente do Fórum Nacional da Advocacia Pública Federal –, reuniu-se no dia 11 de fevereiro com o Advogado José Eduardo Cardozo, contratado pelo FORVM para realizar a defesa de importante prerrogativa da Advocacia Pública Federal. Compareceram também ao encontro a presidente da ANAUNI, Márcia David, e a presidente da ANAJUR, Ruth Miller, esta de modo virtual.

Durante a reunião, José Eduardo Cardozo apresentou um panorama do cenário político-econômico no país, além de projeções para os próximos anos. Juntamente com os Advogados Renato Franco e Caroline Lacerda, integrantes de sua equipe jurídica, Cardozo propôs estratégias de atuação



em benefício dos Membros da AGU.

José Eduardo Cardozo é ex-Advogado-Geral da União (2016) e ex-ministro da Justiça (2011-2016). Também atuou como deputado federal por São Paulo durante dois man-

datos (2003-2011). É procurador do Município de São Paulo aposentado. Para saber mais sobre o escritório Martins Cardozo Advogados Associados, acesse [www.martinscardozo.com.br](http://www.martinscardozo.com.br). ■

## Presidente do CFOAB reitera compromisso com as lutas da Advocacia Pública Federal

O diretor do SINPROFAZ e presidente do Fórum Nacional da Advocacia Pública Federal, Achilles Frias, representou o Sindicato e o FORVM no encontro virtual com o presidente do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, Felipe Santa Cruz, ocorrido no dia 27 de janeiro. A reunião contou com a presença de entidades representativas da Advocacia Pública em nível federal, estadual e municipal que, alinhadas ao SINPROFAZ, enfatizaram a necessidade de defesa das prerrogativas das carreiras.

Na ocasião, Achilles Frias abordou os pleitos dos Advogados Públicos Federais, em especial as questões de interesse dos PFNs, no que contou com o apoio e o respaldo do presidente do CFOAB. Temas como a reforma Administrativa e a legiti-



midade dos Advogados Públicos para propor ações de improbidade foram discutidos durante o encontro virtual. Quanto ao segundo tema, Achilles Frias ressaltou que “as ações de improbidade propostas pelos Membros da AGU são muito bem estudadas, sendo analisadas, inclusive, por órgãos específicos e muito capacitados.

Tanto é assim que as referidas ações contam com enorme êxito estatisticamente comprovado”.

Ao comentar as exposições dos dirigentes associativos, Felipe Santa Cruz reafirmou seu compromisso e o da Ordem com as lutas da Advocacia Pública e destacou a importância do alinhamento e da união entre OAB e entidades. “Só há uma Advocacia. A defesa das prerrogativas dos Advogados Públicos é a defesa de todos os Advogados. Coloco-me absolutamente à inteira disposição dos Colegas para que este seja mais um ano de vitórias.” Ao longo da reunião, os presentes lembraram os resultados alcançados pela Advocacia Pública graças à parceria e ao empenho da OAB, cuja relevância vai além da defesa corporativa devido ao importante papel político e institucional que desempenha. ■



## Gênero e cor: PFNs integram grupo de trabalho que propõe tributação mais igualitária

**U**ma das temáticas que norteiam a atuação do grupo **Tributos a Elas** é “Tributação e Gênero”. Para aprofundar os estudos sobre o assunto, suas integrantes criaram um grupo de pesquisa em parceria com a Fundação Getúlio Vargas – FGV, Núcleo de Direito Tributário da Escola de Direito de São Paulo, ao qual depois se somaram Advogadas privadas e outras pesquisadoras. A iniciativa resultou em um conjunto de propostas legislativas que visam a assegurar, via direito tributário, a realização material do princípio da igualdade entre mulheres e homens. As sugestões já estão sendo debatidas junto ao Legislativo: o grupo de pesquisas levou o estudo à deputada federal Lídice da Mata (PSB-BA), que se comprometeu a apresentar um projeto de lei com base nas propostas.

A filiada Simone Castro é uma das pesquisadoras. Segundo a PFN, a consolidação da pesquisa é motivo de orgulho do **Tributos a Elas** e o primeiro passo para uma tributação mais igualitária: “Enquanto Advogadas tributaristas, temos legitimidade e a obrigação de integrar os debates sobre a reforma Tributária, atuando na defesa de uma tributação comprometida com a dimensão de gênero, classe e raça”.

Simone Castro ingressou na PGFN em 2000. Desde 2003, está lotada na DIDE2, em São Paulo, com um intervalo de alguns poucos anos na Corregedoria da AGU. Em agosto de 2019, migrou para o regime de teletrabalho. Na entrevista a seguir, a Procuradora detalha os principais pontos do estudo.



### Para começar, poderia nos dizer se antes do Tributos a Elas você já havia participado de algum movimento político ou social?

Sim, desde a faculdade tenho uma atuação política. Sempre estive ligada a algum movimento partidário ou social. Porém, de fato, é a primeira vez que participo ativamente de um coletivo que se propõe a fazer o enfrentamento das desigualdades de gênero e raça no âmbito da tributação. Apesar de o grupo ter como referencial o gênero, eu pontuo que não passa despercebido a todas que a desigualdade de gênero não pode ser pensada e enfrentada descolada da desigualdade racial. Mas, também – e aqui eu ressalto porque não há concordância no grupo –, não dá para combatermos racismo ou

desigualdade de gênero dissociados das desigualdades de classe. É pressuposto para o enfrentamento das desigualdades, tanto de raça quanto de gênero, ter clareza quanto a nossa posição na luta de classes; do contrário, a gente só serve ao sistema, achando que está mudando.

### Qual é a ideia central dessa iniciativa?

A ideia central é produzir. Produzir textos acadêmicos, produzir discussões, produzir desconforto ante a naturalidade com que lidamos com as desigualdades e preconceitos e produzir mudanças na sociedade.

### É um projeto inédito no Brasil?

Acredito que a iniciativa nos moldes em que se deu seja inédita. Há

mais de uma década que se discute na academia brasileira tributação e gênero. No exterior, desde a década de 1980. Há trabalhos muito importantes e interessantes. Mas a gente “saiu” da academia, sem sair. E isso é o mais legal desse projeto e o que dá ineditismo, pois a despeito de ser inicialmente um projeto de estudo – e é um estudo disciplinado –, o grupo percebeu que poderia avançar à constatação de que a tributação incide mais pesadamente sobre as mulheres e negros e, portanto, mais ainda sobre as mulheres negras, para atuar politicamente propondo projetos de mudanças na legislação tributária. Há outros projetos legislativos na área tributária que contemplam a dimensão de gênero e raça? Sim, há. Poucos, mas existem. No entanto,

no formato e com a repercussão que alcançamos é novidade. Compomos um grupo que atua em duas frentes, uma atuação na academia e outra fora. Somos 140 tributaristas do Brasil inteiro! A diversidade não só regional, mas de experiência profissional, de vida, de geração, de cor, é muito enriquecedora! Estamos muito felizes e orgulhosas com o resultado até aqui, porque tem dado muito certo. Não imagino, daqui pra frente, uma discussão sobre reforma tributária que não contemple a discussão de gênero e cor. Temos a dimensão da inflexão que provocamos.

### **Como o sistema tributário brasileiro contribui para o agravamento das desigualdades de gênero?**

Costumo dizer que o tributo tem cor, gênero e classe. Então, o sistema tributário contribui para a desigualdade de gênero, mas também para a desigualdade social e racial, porque a tributação é uma construção histórica. Todos entendem a importância da tributação, mas ninguém quer recolher tributo. A decisão sobre quem vai pagar, e como, é uma decisão política, que não está desvinculada das disputas entre as forças sociais. No momento, no Brasil, o capital tem muita força. Os trabalhadores, por sua vez, não estão organizados. Aliás, sequer participam das discussões sobre a reforma Tributária. Isso repercute na tributação. A tributação no Brasil é muito maior sobre o consumo do que sobre a renda e patrimônio. É uma tributação favorável ao capital, pois não tributa grandes fortunas, não tributa dividendos, não tributa embarcações, tributa mal os latifúndios, a renda, doação, herança, a concentração de imóveis urbanos e por aí vai. Então, entre o capital e o trabalho, nossa tributação fez opção por proteger o capital. Por consequência, essa opção atinge de forma mais injusta as mulheres e os negros, pois não somos nós quem detemos o capital.

Não bastasse essa injustiça,

dentro da classe dos trabalhadores, as mulheres trabalhadoras recebem salários inferiores aos homens, os negros às mulheres e as mulheres negras, que são quase 30% da população, recebem menos da metade da renda média dos homens brancos. Estou trabalhando com dados de 2018, antes da pandemia, que piorou o cenário. Então, na medida em que a tributação é mais pesada sobre o consumo, são as mulheres – e ainda, as mulheres negras – as mais prejudicadas, porque na tributação sobre o consumo todos pagam o mesmo, não há recolhimento de acordo com a capacidade contributiva. Isso significa que, proporcionalmente à renda, as mulheres e as mulheres negras recolhem mais do que os homens. Por óbvio que se fôssemos uma sociedade menos desigual, a tributação sobre o consumo não teria um impacto tão negativo quanto tem no Brasil, mas não é o caso. Há concentração de renda e a tributação atua para piorar. E nem estamos discutindo a execução orçamentária, que é outra perversidade a piorar a situação.

Enfim, somos mais pobres do que os homens. Enquanto os 10% mais ricos da população ficam com quase metade da renda nacional, os 10% mais pobres ficam com menos de 1% da renda. Isso é vergonhoso para um país rico como o Brasil. Os 10% mais ricos recolhem 21% da renda em tributos, enquanto os 10% mais pobres são impactados em 32% na média. As mulheres, especialmente as negras, estão na base da pirâmide, o que significa dizer que têm sua renda mais comprometida com a tributação do que os homens. Isso é muito injusto e a gente tem que pensar formas de mudar isso. É urgente deslocar a tributação do consumo para a renda e o patrimônio, para não ficarmos nós, os trabalhadores, lutando contra nós mesmos.

### **Quais são as propostas relacionadas à tributação do consumo?**

Neste primeiro momento, as pro-

postas relacionadas ao consumo se concentraram nos tributos federais e consistem em desonerações sobre absorventes íntimos e assemelhados; sobre fraldas, infantis e geriátricas; sobre anticoncepcionais; sobre os itens da cesta; sobre medicação hormonal utilizada no tratamento de menopausa ou redesignação sexual.

Todos esses produtos são essenciais para mulheres; alguns como os absorventes, quando ausentes, provocam o absenteísmo escolar no período menstrual, o que causa outro problema social. Em outros casos, como as fraldas, embora não sejam produtos de consumo exclusivo feminino, impactam mais sobre a renda das mulheres porque são elas que exercem em geral as atividades e responsabilidades pelo cuidado.

As pílulas possuem valor simbólico na luta pela emancipação feminina. Isso já seria suficiente para justificar a isenção, mas, a par, os métodos anticoncepcionais são importantes para o planejamento familiar. E há dois aspectos a destacar sobre o planejamento familiar: ele é importante para permitir que a mulher possa se posicionar socialmente em outros papéis, além de mãe, seja como trabalhadora, estudante ou o mais que desejar. Mas, também a exigência desse planejamento, socialmente, recai sobre as mulheres, não só porque as mães são mais cobradas do que os pais, mas também porque a sociedade controla de diversas formas o corpo feminino, inclusive dificultando o acesso ao aborto diante de gravidezes não desejadas.

### **E quanto à tributação da renda, o que o estudo propõe?**

Apresentamos diversas propostas, tanto para enfrentar a desigualdade de gênero, quanto a desigualdade associada à cor, especialmente porque o ingresso das mulheres no mercado de trabalho provocou uma subdivisão na divisão sexual do trabalho. São as mulheres negras que permitem às brancas ocuparem os melhores postos no mercado de trabalho, pois

a tarefa de cuidado é feita, em geral, pelas mulheres negras. Essa cultura escravocrata, de transferir aos empregados domésticos o cuidado da casa e dos filhos, tem que acabar. A responsabilidade pelas crianças deve ser assumida também pela sociedade, mediante creches e escolas em tempo integral. É muito confortável para a classe média pagar salários aviltantes aos seus empregados, mas é injusto. A pandemia demonstrou, por outro lado, que mesmo quem tem muito dinheiro ou um doutorado consegue lavar um banheiro com competência.

Mas, para darmos oportunidade de acesso às mulheres, especialmente negras, a postos de trabalho com melhores salários, elas precisam se qualificar. Então, temos projeto para enfrentar isso, para permitir que as mulheres e mulheres negras ocupem funções de chefia e saiam de subempregos.

Nossos projetos podem ser consultados no *site* da FGV/SP. Mas vou me concentrar na dedução da pensão alimentícia na declaração de ajuste anual do responsável não alimentante porque, para nosso público, é o que terá talvez o maior impacto.

A forma como é distribuída a responsabilidade pela tributação da pensão alimentícia hoje é muito sexista. A mãe, que em regra detém a guarda, vê a base de cálculo de seu imposto de renda a recolher majorada quando gerencia a pensão, e acaba por recolher imposto sobre uma renda que não é sua. E, se porventura declara o dependente separado, não pode deduzir o dependente de sua declaração. Por outro lado, aquele que paga a pensão, em geral o pai, deduz da base tributável o valor da pensão. Isso é um absurdo e não se justifica. A sociedade cobra da mãe praticamente todo o cuidado e a responsabilidade pelos filhos e ainda a pune?! Vamos mudar isso. Não faz sentido.

### Por que a deputada Lídice da Mata foi escolhida para apresentar os projetos no Legislativo?

A condição era ser uma depu-

tada feminista. Mas ela é mais do que isso. É uma deputada feminista progressista, que sempre esteve comprometida com a luta das mulheres, que se posiciona favoravelmente à descriminalização do aborto. Enfim, possui uma história de luta, dentro e fora do Congresso, sempre pautada pelo interesse das trabalhadoras e dos trabalhadores. E não de hoje, mas desde a Constituinte. Então, é motivo de muito orgulho para nós a deputada Lídice apresentar os projetos.

Mas também nós nos sentimos escolhidas por ela. A recepção e seriedade com que ela apreciou nosso estudo e decidiu apresentá-lo foi muito legal. Ela foi para a reunião conosco preparada, questionou, pontuou o que achava politicamente mais viável. Essa postura, inclusive, nos ajudou na elaboração dos projetos de lei, que fizemos na sequência.

Eu me sinto representada pela deputada Lídice da Mata e muito orgulhosa.

### Qual é a expectativa do Tributos a Elas quanto à receptividade dos projetos na Câmara dos Deputados?

Vou falar de minha expectativa, pois o **Tributos a Elas** é maior do que esse projeto e hoje há colegas que falam como representantes do **TAE**. Eu sou apenas uma entusiasta e membra por ser Procuradora da Fazenda.

Enfim, eu tenho dimensão do quanto a sociedade regrediu em termos de conquistas sociais depois do golpe que despediu Dilma Roussef, primeira mulher na Presidência. Em relação às mulheres, particularmente, todo mundo sabe que houve desde então um aumento real do feminicídio, que diversos direitos das mulheres têm sido questionados. Enfim, a sociedade andou para trás. É uma tristeza. Mas, por incrível que pareça, e realmente foi uma surpresa para mim neste contexto de retrocessos, a discussão da reforma Tributária sob o viés do gênero tem sido abraçada e apoiada por todos. Há pouquíssimas

exceções ou vozes discordantes. A discordância, quando ocorreu, foi pontual e vinda dos representantes do capital. Então, considerando a repercussão positiva junto à sociedade, entendo que essa seja uma demanda que o Congresso, não só a Câmara, mas o Senado também, irá respaldar. A injustiça da tributação sobre as mulheres é uma situação real, não hipotética. Não há como justificar a perpetuação de uma tributação injusta, que reforça as desigualdades de gênero, agora que foi escancarada.

### Como foram e quanto tempo duraram os trabalhos do grupo de pesquisas?

O grupo de pesquisa fará um ano e vai se perpetuar. De fato, o grupo é imenso, existem diversas atividades concomitantes e nem todas participam de tudo, tampouco da mesma forma e ao mesmo tempo. O grupo de pesquisa, composto por pelo menos 140 tributaristas, é coordenado especialmente pela Núbia Castilhos, do **TAE**, e pela Tathiane Piscitelli, da FGV.

A dinâmica é interessante. Há um grupo de Whatsapp para informes, onde estão todas as colegas, que funciona como qualquer grupo. Desse grupo saem os diversos subgrupos que se propõem a assumir determinadas tarefas. Por exemplo, foi do grupo maior que saiu o subgrupo do estudo e sugestões de reforma. Depois dele, foi aberto outro subgrupo para elaboração dos projetos de lei, aí novas colegas se somaram.

Mas a base é o grupo de pesquisa. Fazemos reuniões quinzenais pelo Zoom, para apresentação de seminário, com duração média de quatro horas. Nessas reuniões participam, em média, 30 colegas. Nem todas que acompanham as reuniões quinzenais participaram dos projetos da reforma.

As atividades não são um passeio. Embora a convivência e as discussões sejam prazerosas, as atividades de-

mandam tempo, esforço, dedicação, comprometimento. O estudo para as propostas durou seis meses. Foi muito intenso, com muitas reuniões virtuais. Já o da elaboração dos projetos de lei, porque já tínhamos vencido a parte mais difícil, foi bem rápido. Em um mês conseguimos entregar. Então, cada colega participa dentro de suas possibilidades e interesses. Não há cobrança. Há compromisso, quem se compromete a apresentar aparece. Tem sido um sucesso.

### De que forma os demais PFNs podem participar nesse processo?

Não há formalidade alguma. O grupo é inclusivo. Qualquer Procura-

dora, ou mesmo Advogada que atue na área tributária, pode ingressar. Eu entrei na primeira reunião mediante convite da querida Graziela Honorato, que já atuava ativamente no TAE. Quem entrar hoje pegará as discussões em curso, porém há orientação sobre as leituras já realizadas, para que haja nivelamento. E, dentro do grupo, cada uma vai se engajando nos projetos paralelos que vão surgindo e na medida do interesse.

Em relação às propostas legislativas de reforma Tributária, já encaminhamos os projetos de lei, mas continuamos estudando e, decerto, novas propostas serão acrescentadas às iniciais para construção de

uma tributação mais justa. Outros projetos em curso serão divulgados por nós. Mas as leituras e o estudo são imprescindíveis para repensarmos nossa tributação, que tanto privilegia o capital e que acentua as desigualdades sociais, de gênero e raça. Precisamos ter uma tributação progressiva, comprometida com a justiça social; e quanto mais pessoas, sem discriminar aqui gênero, cor ou classe, estiverem envolvidas e unidas nesse propósito, participando ou não do grupo de pesquisa, mais chance de sucesso teremos. Um Brasil mais justo é possível, mas a construção depende de todos, homens e mulheres. ■

## Perfil

# Deputada Federal Lídice da Mata

Lídice da Mata é natural de Cachoeira, BA. Nas eleições de 2018, foi eleita pela terceira vez deputada federal pelo PSB-BA, para mandato de 2019 a 2023, com 104.348 votos em praticamente todos os municípios baianos. Em 2010, foi eleita a primeira senadora da Bahia, com 3.385.300 votos. Em sua trajetória política, foi vereadora, deputada estadual, deputada federal e Constituinte e também a primeira prefeita de Salvador.

Neste atual mandato da Câmara, Lídice preside a Comissão de Defesa dos Direitos da Pessoa Idosa e participa das comissões de Educação, Cultura, Turismo e Ciência e Tecnologia. Assumiu protagonismo como titular, pelo PSB, na comissão especial que debateu a reforma da Previdência, com atuação destacada contra a aprovação desta proposta. É vice-líder do PSB e do bloco de Minoria da Câmara e relatora da Comissão Parlamentar Mista de Inquérito (CPMI) que investiga a proliferação

de fake news no Brasil e seus impactos na sociedade e nos processos democráticos.

Na Câmara, integra mais de 100 Frentes Parlamentares, como as que atuam em defesa do Cinema e Audiovisual Brasileiros (presidente estadual), do Turismo (primeira secretária), da Química (diretora da área de energia renovável), da Economia Criativa, da Soberania Nacional e também em defesa da Educação, das Universidades, Institutos de Pesquisa, Ciência e Tecnologia, Soberania Nacional, Cacau e Chocolate, entre outras. A deputada também faz parte da Associação dos Economistas pela Democracia.

### Destaques

No final de 2014, a Revista *Veja* apontou Lídice da Mata entre os 15 senadores mais atuantes da legislatura. Em 2015 e 2016, integrou a lista dos “100 Cabeças do Con-



gresso”, elaborada pelo DIAP – Departamento Intersindical de Assessoria Parlamentar. De volta à Câmara, em 2019 e 2020 o DIAP a destacou como parlamentar em ascensão. Em 2018, recebeu o *Prêmio Bertha Lutz* do Senado por sua participação na elaboração da Constituição de 1988. Em 2019, recebeu a mais alta honraria da Assembleia Legislativa da Bahia: a Comenda 2 de Julho.

### Atuação

Seus mandatos sempre foram voltados à defesa dos direitos sociais e humanos de diversos segmentos (mulheres, crianças e adolescentes, comunidade LGBT, negros e comunidades quilombolas e indígenas). Sempre pautou seu trabalho na promoção dos direitos dos trabalhadores, na defesa da cidadania e do desenvolvimento regional. ■

# NOVO MODELO DE CONSTITUIÇÃO FISCAL PARA O BRASIL PÓS-PANDEMIA: uma proposta baseada na teoria monetária moderna

**RESUMO:** O presente trabalho tem por objetivo propor uma versão inicial do que estou chamando de nova constituição fiscal para o Brasil, com base nas teses da Teoria Monetária Moderna (TMM). Trata-se, essencialmente, de uma visão geral sobre as mudanças institucionais necessárias à implantação no Brasil de uma política macroeconômica baseada na TMM, no pressuposto de que o sucesso de tal iniciativa depende de se instituir regras constitucionais, versando sobre orçamento, tributação e controle do endividamento público, entre outros temas, as quais visam a minimizar o excesso de discricionariedade dos governos na operacionalização dessa política. Após a Introdução, eu resumo sumariamente a teoria monetária moderna, mencionando as necessárias adaptações às específicas condições econômicas brasileiras, particularmente com respeito à inflação e ao câmbio. Em seguida, eu apresento a nova constituição fiscal para o Brasil, baseada na TMM. Uma seção final é dedicada às conclusões.

**PALAVRAS-CHAVE:** Teoria monetária moderna. Constituição Fiscal. Moeda soberana. Finanças funcionais. Orçamento nacional unificado. Programa de garantia do emprego.

## 1. INTRODUÇÃO.

Um novo espectro assombra não apenas a Europa – como da outra vez –, mas também a América, a África, a Ásia e a Oceania

– é a teoria monetária moderna (TMM). Trata-se de uma corrente de pensamento macroeconômico que, após permanecer décadas relegada ao ambiente acadêmico, se tornou conhecida da opinião pública mundial a partir da proposta conhecida como *Green New Deal*, apresentada pela deputada democrata por Nova Iorque, Alexandria Ocasio-Cortez, bem como pelas propostas do senador e duas vezes pré-candidato pelo Partido Democrata à presidência dos Estados Unidos, Bernie Sanders, cuja principal assessora econômica, Stephanie Kelton, é uma das mais destacadas defensoras da teoria monetária moderna.

Para os adeptos da TMM, a política econômica pós-pandemia de coronavírus deve visar à retomada do crescimento e do emprego, drasticamente afetados pelas medidas de combate à doença, fundamentalmente por intermédio do aumento dos gastos públicos. Tal perspectiva têm por base as teses principais da teoria monetária moderna, a saber: a) um governo emissor de moeda soberana não sofre restrição financeira, portanto, desde que existam recursos ociosos na economia, principalmente mão de obra desempregada, o governo pode e deve gastar mais do que arrecada, ou seja, incorrer em déficits orçamentários consecutivos; b) o objetivo da tributação



Júlio César de Aguiar

não é obter recursos para custear os gastos governamentais, mas criar demanda para a moeda estatal soberana, auxiliar no combate à inflação e perseguir objetivos microeconômicos, como, por exemplo, desestimular indústrias poluentes; c) a emissão de títulos pelo governo federal não tem por objetivo

tomar emprestado recursos para custear déficits orçamentários, mas garantir a manutenção da taxa básica de juros dentro do limite determinado pelo banco central; d) o estabilizador automático do nível de gastos públicos economicamente mais eficiente e socialmente mais justo é a criação de um programa nacional de garantia do emprego, por meio do qual qualquer cidadão que assim o deseje tenha direito a um emprego, recebendo uma remuneração digna, a qual passaria automaticamente a constituir o piso salarial da economia.

Pressupondo-se verdadeiras essas e outras teses da TMM – e seus adeptos têm arrolado argumentos bastante convincentes nesse sentido –, a conclusão é que os sacrifícios que economistas dentro e fora do governo estão propondo, como forma de resgatar a normalidade macroeconômica pós-pandemia, são não apenas desnecessários como prejudiciais à economia brasileira, em especial no que tange aos segmentos mais carentes da população. Não seria o caso, então,

de experimentarmos esse caminho alternativo proposto pela teoria monetária moderna? A resposta, para um número crescente de economistas, é que, de fato, chegou a hora de intentarmos algo diferente do que tem sido o cardápio macroeconômico ortodoxo adotado desde o Plano Real, cujos resultados estão muito aquém do necessário para que o Brasil finalmente ascenda à condição de país economicamente desenvolvido e socialmente justo.

Tal experimentação, entretanto, exige uma cuidadosa adaptação das teses da teoria monetária moderna às condições econômicas brasileiras. Um exemplo particularmente relevante é a inflação. Enquanto o foco dos adeptos da TMM nos Estados Unidos, na Europa e Austrália é a chamada inflação de demanda, os dados da economia nacional parecem corroborar a tese de que a inflação brasileira é causada principalmente pelo aumento dos custos de produção, associada ao conflito distributivo entre empresários e trabalhadores. Por outro lado, o fato de o real não ser uma moeda de reserva internacional impõe uma restrição de natureza cambial às políticas macroeconômicas brasileiras inspiradas na teoria monetária moderna que os países emissores de tais moedas – em especial, os EUA, cuja moeda é a mais aceita internacionalmente – não têm. Essas especificidades, porém, não invalidam os aspectos descritivos da TMM, nem impedem que as prescrições dela emanadas possam ser, em princípio, adaptadas à realidade brasileira.

Não obstante, um aspecto em que a teoria monetária moderna carece de aprofundamento, a fim

### **As mudanças institucionais necessárias à implantação bem-sucedida no Brasil de uma política macroeconômica baseada na TMM incluem desde a reorganização dos orçamentos das três esferas de governo até a reestruturação radical do sistema tributário nacional**

de que possa ser aplicada no Brasil com razoável perspectiva de sucesso, é o institucional. Isto porque o sistema econômico, apesar da sua especialização funcional, não existe isolado, mas estruturalmente acoplado a outros sistemas sociais, em particular, o sistema jurídico e o político. Conforme argumentarei abaixo, as mudanças institucionais necessárias à implantação bem-sucedida no Brasil de uma política macroeconômica baseada na TMM incluem desde a reorganização dos orçamentos das três esferas de governo até a reestruturação radical do sistema tributário nacional. Nesse sentido, há que se conceber um arcabouço institucional – basicamente, um sistema de regras constitucionais –, a partir do qual o novo modelo macroeconômico brasileiro, baseado na teoria monetária moderna, possa ser instituído de forma política e juridicamente sustentável. Esse arcabouço institucional eu estou denominando nova constituição fiscal para o Brasil.

O objetivo desse trabalho, en-

tão, é propor uma versão inicial dessa nova constituição fiscal para o Brasil, inspirada nas teses da TMM. A estrutura do artigo é a seguinte. Na segunda seção, eu faço um breve resumo da teoria monetária moderna e comento as adaptações dessa teoria para as particulares condições econômicas brasileiras, em especial com respeito à inflação e ao câmbio. Na terceira seção, eu apresento a minha proposta de nova constituição fiscal para o Brasil, baseada na TMM. A quarta seção é dedicada às considerações finais.

## 2. O QUE É A TEORIA MONETÁRIA MODERNA?

A despeito de a teoria monetária moderna não ser nem de esquerda nem de direita, ela inclui aspectos não só descritivos como prescritivos<sup>1</sup>. Por isso, eu vou dividir essa breve exposição da teoria em duas subseções, dedicadas respectivamente à parte descritiva e prescritiva da TMM.

### 2.1. TMM descritiva.

Sem dúvida, a mais importante revelação que a teoria monetária moderna traz para leigos e, surpreendentemente, para muitos economistas é a de que os governos que emitem moeda soberana – de que são exemplos o real, o dólar canadense e a libra esterlina – não sofrem restrição orçamentária em seus gastos<sup>2-3</sup>. Consequentemente, a tão divulgada comparação entre o orçamento familiar e o dos governos, em se tratando daqueles que emitem moeda soberana, não passa de um mito<sup>4</sup>, haja vista que, ao contrário das famílias, das empresas privadas e dos entes

<sup>1</sup> Wray, L. R. (2015). *Modern money theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems*. 2nd Ed. London: Palgrave Macmillan.

<sup>2</sup> Mitchel, W., Wray, L. R., & Watts, M. (2019). *Macroeconomics*. London: Red Globe Press.

<sup>3</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>4</sup> Kelton, S. (2020). *The deficit myth: modern monetary theory and the birth of people's economy*. New York: Public Affairs.

públicos que não emitem moeda soberana, tais governos não correm risco de insolvência<sup>5</sup>. De fato, em uma entrevista dada em 1990 ao economista Mark Blaug (1927-2011) pelo também economista e ganhador do Prêmio Nobel, Paul Samuelson (1915-2009), este afirmou que a crença de que seria preciso equilibrar o orçamento fiscal era um mito cuja função seria assustar as pessoas, a fim de que se comportassem de maneira civilizada. A chave para entender essa ideia tão pouco intuitiva é o conceito de moeda adotado pela TMM.

Segundo os adeptos da teoria monetária moderna, a moeda é uma unidade de conta, criada pelo Estado, que tem a natureza de uma dívida deste para com o detentor da moeda<sup>6</sup>. Assim, uma nota de um real é uma dívida do Banco Central do Brasil – ou seja, do Estado brasileiro –, a qual dá direito a seu possuidor de receber do governo um real em troca da nota. Ora – pode-se questionar –, que vantagem há em ter um direito cuja prestação é outro direito idêntico? Em outras palavras, que motivo o detentor dessa dívida tem para aceitá-la? A resposta está na capacidade do governo de exigir tributos dos cidadãos, os quais devem ser pagos com a moeda emitida pelo próprio governo. Ou seja, ao exigir que os tributos por ele instituídos

## **Segundo os adeptos da teoria monetária moderna, a moeda é uma unidade de conta, criada pelo Estado, que tem a natureza de uma dívida deste para com o detentor da moeda**

sejam pagos com a moeda soberana, o governo emissor de tal moeda cria a demanda para ela<sup>7</sup>. Os cidadãos, então, não têm outra opção senão fornecer bens e serviços ao governo em troca da moeda soberana<sup>8</sup>, a fim de que possam pagar os tributos devidos, sob ameaça de terem seus bens executados, além de poderem sofrer outras penalidades. Dessa definição do conceito de moeda decorrem consequências importantes e revolucionárias para o entendimento da macroeconomia.

A primeira delas é que o governo precisa gastar primeiro, para, então, receber de volta a sua moeda<sup>9</sup>. Como a emissão de moeda soberana é um monopólio do Estado emissor, os cidadãos só podem obtê-la, inicialmente para

cumprir suas obrigações tributárias, do próprio Estado. Portanto, este precisa primeiramente gastar a sua moeda – comprando bens e serviços dos cidadãos –, para depois arrecadar de volta a totalidade ou parte dessa despesa, sob a forma de tributos<sup>10</sup>, ou, como preferem Dalto *et alii*, obrigações não recíprocas<sup>11</sup>. Isto implica que os tributos não têm por função custear os gastos do governo<sup>12</sup>, mas, primordialmente, como explicado acima, criar demanda para a moeda soberana emitida pelo Estado<sup>13</sup>, além de distribuir renda, servir a objetivos microeconômicos, como incentivar ou desincentivar determinadas indústrias, e cancelar liquidez, em caso de a economia estar superaquecida<sup>14</sup>. Essa implicação da TMM é tão inovadora que, a partir dela, se pode falar até em uma teoria moderna da tributação, na qual as reais funções dos tributos assumem o lugar do mito de que eles se prestam a financiar as despesas governamentais<sup>15</sup>.

Outra implicação muito importante da tese central da TMM, de que os governos emissores de moeda soberana não sofrem restrição financeira para seus gastos, é a constatação de que o déficit público, se a economia não está em pleno emprego, não é prejudicial, mas, benéfico para a economia<sup>16</sup>.

<sup>5</sup> Serrano, F., & Pimentel, K. (2017). Será que 'acabou o dinheiro'? Financiamento do gasto público e taxas de juros num país de moeda soberana. *Revista de Economia Contemporânea*, vol. 21, n. 2, pp. 1-29.

<sup>6</sup> Mosler, W. (2010). *Seven deadly innocent frauds of economic policy*. Christiansted, USVI: Valence Co, Inc.

<sup>7</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>8</sup> Alternativamente, alguns cidadãos, a fim de arcar com as próprias obrigações tributárias, podem fornecer bens e serviços a outros cidadãos, em troca da moeda soberana que esses últimos obtiveram vendendo bens e serviços diretamente ao governo em montante excedente às respectivas obrigações tributárias.

<sup>9</sup> Kelton, S. (2020). *The deficit myth: modern monetary theory and the birth of people's economy*. New York: Public Affairs.

<sup>10</sup> Alt, J. D. (2020). *Paying ourselves to save the planet: a layman's explanation of modern money theory*. Annapolis, MD: Independently Published.

<sup>11</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>12</sup> Bell, S. (2000). Do taxes and bonds finance government spending? *Journal of Economic Issues*, vol. 34, n. 3, pp. 603-620.

<sup>13</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfolio.

<sup>14</sup> Ruml, B. (1946). Taxes for revenue are obsolete. *American Affairs*, vol. 8, n. 1, pp. 35-39.

<sup>15</sup> Baker, A., & Murphy, R. (2019). Modern monetary theory and the changing role of tax. *Social Policy and Society*, pp. 1-16.

<sup>16</sup> Hail, S. (2018). *Economics for sustainable prosperity*. London: Palgrave Macmillan.

De fato, com base na equivalência contábil entre os três setores da economia – governamental, privado e externo –, o déficit público é a necessária contrapartida para o aumento da riqueza privada<sup>17</sup>.

Essa ideia fica mais clara a partir da equação da identidade contábil entre os três setores da economia, baseada no modelo de consistência entre estoques e fluxos de Wynne Godley (1926-2010). Uma forma simplificada da equação seria:  $(S-I) + (T-G) + (M-X) = 0$ <sup>18</sup>. Pressupondo-se, para simplificar, que o saldo em conta corrente  $(M-X)$  seja zero, isto é, que as exportações compensem as importações no período considerado, conclui-se que a única forma de o setor privado da economia acumular riqueza, ou seja, obter superávits, é por meio de déficits do setor governamental<sup>19</sup>. De fato, isso é o que se observa na história econômica de países como os Estados Unidos e o Reino Unido, cujos governos apenas raramente obtiveram superávits, ao mesmo tempo em que o setor privado da economia desses países tem tido recorrentes superávits<sup>20 21 22</sup>.

Uma terceira implicação igualmente relevante da tese da impossibilidade de insolvência do governo em sua própria moeda é a de que os títulos da dívida pública mobiliária não são empréstimos que o governo federal toma para cobrir seus déficits, mas instru-

### **Como só o governo emite moeda na forma de reservas, caso ele não intervenha para suprir a demanda por elas, corre-se o risco de elevar a taxa básica de juros a um valor muito superior ao pretendido pelo banco central**

mentos para a manutenção da taxa básica de juros no patamar definido pelo Banco Central<sup>23</sup>. De fato, tal conclusão decorre logicamente do próprio conceito de moeda como dívida do governo para com o seu detentor, conforme explica Resende<sup>24</sup>:

“Quando se compreende que, na essência, não há diferença entre moeda e dívida, pois tanto uma quanto outra são passivos do governo, fica claro que a opção por emitir dívida é uma questão de gestão do passivo do governo, não uma exigência do seu financiamento.”

Quando o governo gasta – por exemplo, paga os salários dos funcionários públicos federais –, as reservas dos bancos em que estão as contas correntes dos funcionários

ficam aumentadas em montante igual ao gasto efetuado<sup>25</sup>. Como as reservas não pagam juros, esses bancos demandarão títulos do tesouro nacional, os quais são remunerados à taxa básica do banco central<sup>26</sup>. Por outro lado, o excesso de reservas ocasionado pelo gasto governamental tende a levar a taxa básica de juros – pela qual os bancos compram reservas uns dos outros – para um patamar abaixo do desejado pelo banco central, o que o obriga a intervir para eliminar esse excesso. Quando o governo recebe receitas tributárias, o efeito sobre as reservas é oposto, isto é, ocorre uma escassez de reservas, que gera uma demanda por elas, que pode ser satisfeita de várias formas, porém, principalmente pela compra de títulos do tesouro nacional por parte do banco central. Isto porque, como só o governo emite moeda na forma de reservas, caso ele não intervenha para suprir a demanda por elas, corre-se o risco de elevar a taxa básica de juros a um valor muito superior ao pretendido pelo banco central. Por essas razões, diz-se que a demanda por títulos do tesouro nacional é endógena, devendo ser satisfeita pelo banco central, por intermédio da compra e venda de títulos do tesouro nacional, a fim de que a taxa de juros se mantenha nos limites fixados pela autoridade monetária<sup>27 28</sup>. Apesar de a operacionalização ser diferente e mais

<sup>17</sup> Kelton, S. (2020). *The deficit myth: modern monetary theory and the birth of people's economy*. New York: Public Affairs.

<sup>18</sup> Onde, S = poupança privada; I = investimento privado; G = gastos governamentais; T = arrecadação de tributos; X = exportações; e M = importações.

<sup>19</sup> Rezende, F. C. (2009). The nature of government finance in Brazil. *International Journal of Political Economy*, vol. 38, n. 1, pp. 81-104.

<sup>20</sup> Ehnts, D. H. (2017). *Modern monetary theory and European macroeconomics*. New York: Routledge.

<sup>21</sup> Hail, S. (2018). *Economics for sustainable prosperity*. London: Palgrave Macmillan.

<sup>22</sup> Mitchel, W., Wray, L. R., & Watts, M. (2019). *Macroeconomics*. London: Red Globe Press.

<sup>23</sup> Mosler, W. (2012). *Soft currency economics II: what everyone thinks that they know about monetary policy is wrong*. Christiansted, USVI: Valence Co, Inc.

<sup>24</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfolio, Edição Kindle, loc. 890.

<sup>25</sup> Rezende, F. C. (2009). The nature of government finance in Brazil. *International Journal of Political Economy*, vol. 38, n. 1, pp. 81-104.

<sup>26</sup> No caso do Brasil, a SELIC.

<sup>27</sup> No Brasil, pelo Comitê de Política Monetária, composto pelo presidente e diretores do Banco Central do Brasil.

<sup>28</sup> Outra forma de obter o mesmo efeito, no caso de escassez de reservas, seria por meio da chamada janela de desconto, através da qual o Banco Central empresta reservas a uma taxa superior à cobrada no mercado interbancário.



complicada<sup>29 30</sup>, o efeito da venda de títulos do tesouro diretamente pelo governo é exatamente o mesmo, ou seja, não se trata de financiamento de gastos governamentais, mas auxílio ao banco central na execução da política monetária<sup>31 32 33</sup>.

A plena aplicabilidade da tese de que o governo central de um país não corre risco de insolvência em sua própria moeda depende do grau de soberania monetária desse governo. Dalto *et alii* elencam como atributos da soberania monetária a capacidade de o governo determinar a moeda de conta oficial, deter o monopólio de emissão dessa moeda, impor obrigações não recíprocas – principalmente tributos – aos cidadãos e definir unilateralmente que os pagamentos ao setor privado, em troca de bens e serviços, serão efetuados na moeda de conta oficial<sup>34</sup>. Por várias razões, os governos podem adotar políticas que reduzam em diferentes graus a sua soberania monetária, desde o estabelecimento de uma taxa de câmbio fixa até a adoção de uma moeda de conta estrangeira, como no caso do Equador – que adota o dólar norte-americano –, ou internacional, como no dos países da Zona do Euro<sup>35</sup>. Nesse sentido, a

**A mais evidente limitação à política fiscal dos governos emissores de moeda soberana é a inflação. Embora possam divergir quanto às causas da inflação no Brasil, é consenso entre os autores nacionais adeptos da TMM que a inflação não é resultado de um excesso de moeda na economia**

melhor política, do ponto de vista da soberania monetária, é o câmbio flutuante<sup>36</sup>.

Por sua vez, no caso de países como o Brasil, que não emitem moedas de alta aceitação internacional, a exemplo do dólar norte-americano, da libra esterlina e do iene japonês, os déficits em transações correntes podem comprometer a soberania monetária do país na medida em que tornam imperativo obter moeda de reserva internacional, por meio de em-

préstimos ou atração de capitais estrangeiros. A opção pelos empréstimos é perigosa, pois, ao contrário da dívida emitida na moeda soberana, aquela denominada em outras moedas implica risco de insolvência. Por outro lado, caso o país com déficits constantes em transações correntes não consiga atrair capitais estrangeiros para financiá-los, o governo pode ser obrigado a tomar medidas recessivas, inclusive redução dos gastos públicos, a fim de evitar uma crise cambial<sup>37 38</sup>.

A mais evidente limitação à política fiscal dos governos emissores de moeda soberana é a inflação<sup>39</sup>. Embora possam divergir quanto às causas da inflação no Brasil, é consenso entre os autores nacionais adeptos da TMM que a inflação não é resultado de um excesso de moeda na economia<sup>40 41</sup>. Consequentemente, todos eles rejeitam a política anti-inflacionária adotada pelo governo desde o abandono da chamada âncora cambial<sup>42</sup>, qual seja, o aumento da taxa básica de juros com forte ajuste recessivo, viabilizado por cortes drásticos nos gastos do governo<sup>43</sup>. Pelo contrário, especialmente no que tange ao perigo das espirais inflacionárias que levam

<sup>29</sup> Rezende, F. C. (2009). The nature of government finance in Brazil. *International Journal of Political Economy*, vol. 38, n. 1, pp. 81-104.

<sup>30</sup> Alt, J. D. (2020). *Paying ourselves to save the planet: a layman's explanation of modern money theory*. Annapolis, MD: Independently Published.

<sup>31</sup> Serrano, F., & Pimentel, K. (2017). Será que 'acabou o dinheiro'? Financiamento do gasto público e taxas de juros num país de moeda soberana. *Revista de Economia Contemporânea*, vol. 21, n. 2, pp. 1-29.

<sup>32</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfolio.

<sup>33</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>34</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>35</sup> Mitchell, W. (2015). *Eurozone dystopia: groupthink and denial in a grand scale*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.

<sup>36</sup> Wray, L. R. (2015). *Modern money theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems. 2nd Ed.* London: Palgrave Macmillan.

<sup>37</sup> Rossi, P. (2016). *Taxa de câmbio e política cambial no Brasil: teoria, institucionalidade, papel da arbitragem e da especulação*. Rio de Janeiro: FGV.

<sup>38</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>39</sup> Kelton, S. (2020). *The deficit myth: modern monetary theory and the birth of people's economy*. New York: Public Affairs.

<sup>40</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfolio.

<sup>41</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>42</sup> Franco, G. H. (2017). *A moeda e a lei: uma história monetária brasileira (1933-2013)*. Rio de Janeiro: Zahar.

<sup>43</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

à hiperinflação, as quais, no caso dos países, como o Brasil, emissores de moedas com baixa aceitação internacional, estão diretamente relacionadas às crises no balanço de pagamentos<sup>44</sup>, a recomendação dos adeptos da TMM é evitar o endividamento público e privado em moeda estrangeira, manter reservas cambiais suficientes e adotar regime de câmbio flexível<sup>45</sup>.

Com relação à necessidade de desenvolver uma política macroeconômica que busque o pleno emprego, porém, limitada pelos recursos disponíveis na economia, a aposta dos proponentes da teoria monetária moderna é a política de garantia de emprego por parte do Estado, também chamada de política do Estado como empregador de última instância<sup>46</sup>, a qual será apresentada na seção seguinte.

## 2.2. TMM prescritiva.

Os proponentes da TMM baseiam suas prescrições macroeconômicas no que o economista bessarábio naturalizado britânico Abba Lerner (1903-1982) denominou finanças funcionais, cuja ideia central é que as políticas fiscal e monetária do governo não devem se basear em nenhuma teoria sobre o que é ou não *a priori* mais correto, porém, nos resultados dessas políticas<sup>47</sup>. Em especial, tais

## Vimos acima que os autores adeptos da TMM são amplamente favoráveis ao regime de câmbio flexível, o qual confere maior liberdade ao governo nacional para implementar políticas fiscais voltadas ao bem-estar dos cidadãos

autores enfatizam que as políticas fiscal e monetária devem se pautar permanentemente pela busca da estabilidade dos preços, do crescimento econômico<sup>48</sup> e, principalmente, do pleno emprego<sup>49</sup>.

Em termos objetivos, vimos acima que os autores adeptos da TMM são amplamente favoráveis ao regime de câmbio flexível, o qual confere maior liberdade ao governo nacional para implementar políticas fiscais voltadas ao bem-estar dos cidadãos<sup>50</sup>. Com relação à taxa de juros básica, levando em conta a sua exogeneidade<sup>51</sup>, a preferência dos autores da teoria monetária moderna é pela sua fixação em percentual abaixo da taxa de crescimento da economia<sup>52</sup>, ou mesmo

igual ou próximo de zero<sup>53</sup>. Nenhuma dessas prescrições, entretanto, depende de qualquer alteração substancial no arcabouço constitucional do país, portanto, não se incluem no escopo desse trabalho.

De longe, a mais importante das prescrições derivadas da TMM é a chamada política do Estado como empregador de última instância (ELR, na sigla em inglês), por meio da qual, conforme adiantado acima, qualquer cidadão teria direito a um emprego proporcionado pelo Estado, recebendo uma remuneração digna, que passaria, então, a ser o piso salarial do país<sup>54</sup>. Embora a política do ELR não se contraponha a outras políticas de combate ao desemprego e aos seus efeitos na sociedade, os autores costumam contrastá-la tanto com a abordagem keynesiana tradicional baseada em investimentos (*pump-priming policy*) quanto com as políticas de renda mínima, como o Programa Bolsa Família. Com relação ao primeiro, o argumento é que tais políticas sempre alcançam prioritariamente os trabalhadores mais treinados, mais educados e mais bem pagos, dificilmente atingindo aqueles que estão na base da pirâmide da classe trabalhadora; além de nunca se saber ao certo quanto estímulo é necessário para se atingir o pleno

<sup>44</sup> Vernengo, M. (2006). Money and inflation. Em P. Arestis, & M. Sawyer, *Handbook of alternative monetary economics* (pp. 471-489). Cheltenham, UK: Edward Elgard.

<sup>45</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>46</sup> Gomes, Z. B., & Lourenço, A. L. (2012). O Estado como empregador de última instância: uma proposta de pleno emprego, estabilidade e condições dignas de trabalho para o Brasil. *Economia e Sociedade*, vol. 21, n. 3, pp. 485-519.

<sup>47</sup> Lerner, A. (1943). Functional finance and the federal debt. *Social Research*, vol. 10, n. 1, pp. 38-51.

<sup>48</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfólio.

<sup>49</sup> Wray, L. R. (2015). *Modern money theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems*. 2nd Ed. London: Palgrave Macmillan.

<sup>50</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>51</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozzimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>52</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfólio.

<sup>53</sup> Mosler, W. (2012). *Soft currency economics II: what everyone thinks that they know about monetary policy is wrong*. Christiansted, USVI: Valence Co, Inc.

<sup>54</sup> Wray, L. R. (1998). *Understanding modern money: the key to full employment and price stability*. Cheltenham, UK: Edward Elgard.

emprego<sup>55</sup>. No caso do ELR, ao contrário, os trabalhadores contratados tendem a ser aqueles menos qualificados, até porque, ao contrário dos empregos privados e mesmo dos públicos tradicionais, a meta é contratar todo e qualquer indivíduo que queira um emprego, independentemente de treinamento ou experiência prévia, nível de escolaridade, idade ou gênero<sup>56</sup>. Com respeito à renda mínima, as vantagens do ELR vão desde o fato de que ter um emprego – e não apenas a renda dele derivada – é uma causa *per se* de aumento de bem-estar para a grande maioria dos indivíduos<sup>57</sup>, até a constatação de que, ao contrário dos programas de renda mínima, o ELR pode oferecer um salário realmente digno, sem necessariamente causar inflação, em razão de que, ao mesmo tempo em que aumenta a renda dos trabalhadores, promove o crescimento da produção. Além disso, o ELR é por definição contracíclico, já que, nos períodos de crescimento da economia, o setor privado tende a recrutar parte dos trabalhadores do programa. Uma outra vantagem do ELR em comparação com os programas de renda mínima é que permite o treinamento no emprego (*on the job training*), evitando a perda de empregabilidade ocasionada por grandes períodos de inatividade, podendo mesmo, em alguns casos, aumentar a empregabilidade do participante do programa. Um fator fundamental que diferencia o ELR tanto dos programas desenvolvidos no bojo do *New Deal*, implantado nos EUA de 1933 a

**No caso do ELR, ao contrário, os trabalhadores contratados tendem a ser aqueles menos qualificados, até porque, ao contrário dos empregos privados e mesmo dos públicos tradicionais, a meta é contratar todo e qualquer indivíduo que queira um emprego**

1939, quanto da experiência argentina com o programa *Jefes y Jefas de Hogar*, é o seu caráter permanente, ou seja, não se trata de um programa exclusivamente para atender a momentos de crise, mas, de efetiva e permanente garantia no emprego. Por isso, entendo que deva ser parte da nova constituição fiscal para o Brasil.

Há muitos detalhes sobre o ELR nos trabalhos de autores da TMM, porém, não há espaço neste artigo para maiores aprofundamentos.

### 3. UM NOVO MODELO DE CONSTITUIÇÃO FISCAL PARA O BRASIL.

#### 3.1. Por que uma nova constituição fiscal é necessária?

Como dito acima, a despeito da plausibilidade teórica e empírica da teoria monetária moderna, sua implementação bem-sucedida no Brasil depende de que se façam alterações profundas no arcabou-

ço institucional do país. A experiência internacional e a brasileira têm demonstrado que, a fim de que o direito forneça a estabilidade institucional necessária à implantação de um novo paradigma de política fiscal e monetária, é necessário que as regras jurídicas correspondentes sejam inseridas na constituição<sup>58</sup>. Além disso, alguns dos institutos cuja alteração se faz necessária para a implantação do novo paradigma – como os referentes ao sistema tributário nacional – têm sede constitucional, exigindo, portanto, a mudança da constituição para serem alterados.

No restante desta seção, eu vou elencar os contornos básicos da minha proposta de nova constituição fiscal para o Brasil. Não se trata de textos formais a serem inseridos na Constituição Federal, porém, de regras gerais que deveriam eventualmente orientar a elaboração de tais textos pelas autoridades competentes. A exposição está dividida em três blocos, a saber: regras para o orçamento nacional unificado; regras fiscais constitucionais não orçamentárias; regras de transição para a nova constituição fiscal.

#### 3.2. Regras para o orçamento nacional unificado.

Um dos mais importantes corolários da TMM é a renovada importância do orçamento<sup>59</sup>. Com efeito, de forma superficialmente paradoxal, a constatação de que os gastos governamentais não sofrem restrição de natureza financeira – mas tão somente econômica – fortalece

<sup>55</sup> Tcherneva, P. R. (2011). The case for labor demand targeting. *Journal of Economic Issues*, vol. 45, n. 2, pp. 401-409.

<sup>56</sup> Wray, L. R. (1998). *Understanding modern money: the key to full employment and price stability*. Cheltenham, UK: Edward Elgard.

<sup>57</sup> Wray, L. R. (2015). *Modern money theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems*. 2nd Ed. London: Palgrave Macmillan.

<sup>58</sup> Primo, D. M. (2007). *Rules and restraint: government spend and the design of institutions*. Chicago, London: University of Chicago Press.

<sup>59</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfolio.

a importância do orçamento, porquanto sua execução deixa de ficar dependente do desempenho da arrecadação das receitas. Com isso, fica definitivamente abandonada a doutrina perversa do orçamento como lei meramente formal, de origem alemã<sup>60 61</sup>. A execução orçamentária passa a ser governada exclusivamente por critérios gerenciais relacionados à boa condução das obras e serviços inseridos nos orçamentos públicos. Por outro lado, a arrecadação de forma alguma perde a sua importância. Esta apenas deixa de ser financeira e passa a ser definida pelas funções propriamente econômicas dos tributos, conforme explicado na seção anterior.

Uma questão ausente nos textos da TMM, mas que me parece de crucial importância, é a necessidade de se ter um orçamento nacional unificado, em que o montante total das receitas e dos gastos governamentais – nas três esferas de governo – estejam definidos. De fato, não se pode deixar a condução da política macroeconômica totalmente dependente da discricionariedade do governo federal<sup>62</sup>. Por outro lado, não é politicamente viável exigir apenas dos entes subnacionais que se submetam a regras limitadoras quanto à natureza e ao montante dos seus gastos, como se fossem pertencentes ao setor privado da economia. É necessário dar um tratamento isonômico a todos os entes federados, União, estados, Distrito Federal e municípios. Por essas razões, é fundamental que a política macroeconômica seja conduzida com

### ***Uma questão ausente nos textos da TMM, mas que me parece de crucial importância, é a necessidade de se ter um orçamento nacional unificado, em que o montante total das receitas e dos gastos governamentais – nas três esferas de governo – estejam definidos***

base em regras constitucionalmente definidas, entre as quais se destacam as referentes ao orçamento nacional unificado.

A característica fundamental do orçamento nacional unificado esboçado a seguir é a não discricionariedade na definição das despesas e das receitas, as quais seriam baseadas em regras claras estabelecidas na própria Constituição Federal. Isso implica que se faça uma distinção jurídico-conceitual entre gastos nacionais e gastos de cada ente federado. Os primeiros devem constar diretamente do orçamento nacional unificado e ser definidos com base em regras estabelecidas na Carta Magna. Os gastos de cada ente federado, por sua vez, com algumas exceções, a serem indicadas abaixo, seriam decididos discricionariamente pelos membros das casas legislativas respectivas. As receitas para os gastos dos entes federados, por ou-

tro lado, seriam todas transferidas a eles pelo orçamento nacional unificado, com exceção das patrimoniais e industriais. No caso do orçamento nacional unificado, o ideal, como argumentam Connors e Mitchell<sup>63</sup>, é que se utilizasse outra nomenclatura, em vez dos tradicionais termos receitas e despesas, porém, neste trabalho, eu estou mantendo essa terminologia para facilitar a comunicação com os leitores.

#### *3.2.1. Das despesas governamentais no orçamento nacional unificado.*

##### *3.2.1.1. Transferências aos entes federados.*

O orçamento nacional unificado distingue-se dos orçamentos particulares de cada ente federado. Não obstante, a fim de que o montante e a natureza dos gastos públicos em nível nacional sejam definidos com base em regras, é necessário que as despesas totais desses orçamentos particulares constem do orçamento nacional unificado sob a forma de transferências deste para os entes federados. A única exceção seriam as despesas custeadas com as receitas industriais e patrimoniais dos entes, as quais constariam apenas dos orçamentos de cada um deles, juntamente com as respectivas receitas. Dessa forma, obtêm-se dois resultados simultaneamente: de um lado, a participação do setor público governamental na economia do país – incluídos os gastos dos entes federados e os programas nacionais – se torna objeto de definição constitucional; de outro lado, fica garantida a isono-

<sup>60</sup> Oliveira, J. M. (2007). Desvio de finalidade das contribuições e seu controle tributário e orçamentário no direito brasileiro. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*, vol. 2, n. 2, pp. 38-124.

<sup>61</sup> Abraham, M. (2010). *Curso de Direito Financeiro Brasileiro*. Rio de Janeiro: Elsevier.

<sup>62</sup> Wyplosz, C. (2013). Fiscal rules: theoretical issues and historical experiences. Em A. Alesina, & F. Giavazzi, *Fiscal policy after the financial crisis* (pp. 495-525). Chicago: University of Chicago Press.

<sup>63</sup> Connors, L., & Mitchell, W. (2017). Framing modern monetary theory. *Journal of Post Keynesian Economics*, pp. 239-259.

mia entre os entes federados com respeito aos limites de despesas, cabendo aos políticos eleitos em cada esfera de governo definir as prioridades de gastos dentro desses limites, os quais incluem, além do montante total – com a exceção acima indicada –, algumas despesas obrigatórias, bem como percentuais máximos de gastos com pessoal e com dívidas contratuais, conforme explicado adiante.

Após o período de transição, especificado abaixo, o montante total das transferências para os entes federados seria alterado anualmente com base no índice médio de crescimento do PIB dos últimos oito anos, não podendo nunca ser inferior ao montante transferido pelo orçamento nacional unificado do ano anterior.

### 3.2.1.2. Amortizações e juros da dívida mobiliária nacional.

Como visto, alguns defensores da TMM propõem que os títulos do tesouro nacional sejam substituídos pela remuneração das reservas em poder do banco central pela taxa básica de juros<sup>64 65</sup>. Nesse caso, não haveria que se falar em amortizações. Porém, em persistindo a política atual, os títulos do tesouro, além dos juros, têm também de ser amortizados – isto é, resgatados na data de vencimento –, mesmo que, na prática, a grande maioria seja tão somente trocada por outros títulos. As amortizações e os juros constituem, então, despesas do orçamento nacional.

### 3.2.1.3. Amortizações e juros da dívida contratual dos entes federados.

Os bancos, quando realizam

***A meu ver, no contexto da nova constituição fiscal, a previdência social não pode mais ser encarada como uma espécie de poupança forçada, instituída pelo governo, mas como uma política social de garantia de um final de vida digno para a população idosa do país***

empréstimos, inclusive para os entes federados, criam moeda<sup>66</sup>. Por outro lado, outras dívidas contratuais desses entes – como as decorrentes de precatórios judiciais e postergações de pagamentos de bens e serviços consumidos por eles – podem constituir um desequilíbrio no orçamento nacional, caso saiam do controle<sup>67</sup>. Em especial, é fundamental que a dívida contratual pública seja honrada de forma rigorosa, a fim de não comprometer a execução da política macroeconômica nacional. Por isso, a constituição fiscal deve, além de estipular limites para a dívida contratual dos entes, obrigar a que o gasto anual com as amortizações e juros dessa dívida seja inserido no orçamento nacional unificado, de forma a ser previamente descontado do montante a ser transferido para o ente devedor.

### 3.2.1.4. Previdência social universal.

A constatação de que os gastos governamentais não são financiados nem pelos tributos nem pelo endividamento do governo redimensiona completamente a natureza da previdência social. O tão propalado déficit da previdência deixa de ser o foco da discussão sobre essa importantíssima política pública, o qual passa a ser a sua própria natureza.

A meu ver, no contexto da nova constituição fiscal, a previdência social não pode mais ser encarada como uma espécie de poupança forçada, instituída pelo governo, mas como uma política social de garantia de um final de vida digno para a população idosa do país. Nesse sentido, pressuposta uma transição justa, a Constituição Federal deve estabelecer o direito de todo brasileiro com mais de 65 anos a uma pensão que lhe garanta um final de vida digno. Acredito que algo em torno de dois salários mínimos seria adequado. Obviamente, não haveria mais qualquer contribuição para a previdência, a qual seria, então, totalmente custeada pelo orçamento nacional unificado. Não haveria também outro critério para obtenção do benefício, senão o etário, sendo que caberia ao beneficiário requerê-lo à agência nacional encarregada de administrar esse programa.

### 3.2.1.5. Programa nacional de garantia do emprego.

O programa nacional de garantia do emprego deveria, mediante regra inserida na Carta Magna, garantir a cada brasileiro que assim o desejasse um emprego no

<sup>64</sup> Rezende, F. C. (2009). The nature of government finance in Brazil. *International Journal of Political Economy*, vol. 38, n. 1, pp. 81-104.

<sup>65</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portofolio.

<sup>66</sup> Alt, J. D. (2020). *Paying ourselves to save the planet: a layman's explanation of modern money theory*. Annapolis, MD: Independently Published.

<sup>67</sup> Rodden, J. A., Eskeland, G. S., & Litvack, J. (2020). *Fiscal decentralization and the challenge of hard budget constraint*. Cambridge, MA: The MIT Press.

qual auferiria um salário digno, que passaria automaticamente a constituir o piso salarial do país. Os detalhes do programa, desde o percentual máximo de despesas administrativas admissíveis, passando pelo modo de gestão centralizado ou descentralizado, bem como outras questões do gênero ficariam a cargo do órgão gestor do programa, de modo a que, com o tempo, este fosse sendo aperfeiçoado com os erros e acertos verificados, além das necessárias adaptações em face das mudanças econômicas e sociais do país. O gasto anual com o programa constaria, então, do orçamento nacional unificado.

**3.2.1.6. Fundo emergencial contra guerras e calamidades públicas.**

Nessa rubrica, estariam incluídos os gastos emergenciais com calamidades públicas – nacionais ou regionais – e guerras de que o Brasil participasse.

**3.2.1.7. Outros programas nacionais de caráter temporário.**

Por meio de emenda constitucional, a ser incluída no ADCT, poderiam ser instituídos programas nacionais de caráter temporário, com duração máxima de 4 anos, prorrogável por mais 4. Seria o caso de programas para a melhoria da infraestrutura do país, tais como um programa nacional para renovação e ampliação da rede ferroviária nacional, a fim de dar maior eficiência ao escoamento da produção nacional para o mercado externo e interno.

**Por meio de emenda constitucional, a ser incluída no ADCT, poderiam ser instituídos programas nacionais de caráter temporário, com duração máxima de 4 anos, prorrogável por mais 4. Seria o caso de programas para a melhoria da infraestrutura do país**

**3.2.2. Das receitas governamentais no orçamento nacional.**

A teoria monetária moderna ensina que nem a arrecadação tributária nem a emissão de títulos pelo tesouro nacional são fontes de custeio dos gastos públicos<sup>68 69</sup>. Não obstante, para fins de transparência e tendo em vista a longa tradição dos orçamentos públicos no Brasil, é interessante que o orçamento nacional unificado contenha o montante esperado da arrecadação dos tributos nacionais e o déficit esperado do setor público, equivalente à diferença entre essa arrecadação e o total dos gastos governamentais, excluídas as receitas patrimoniais e industriais e as despesas com elas custeadas. Vale notar que não se trata de autorização nem para a cobrança e arrecadação de tributos nem para a emissão de títulos pelo tesouro, mas de estimativas desses valores

visando a dar transparência à política fiscal nacional.

**3.2.2.1. Produto da arrecadação dos tributos nacionais.**

A TMM concebe o papel da tributação de modo totalmente diverso da macroeconomia tradicional<sup>70</sup>. Ora, tal redefinição de funções é totalmente incompatível, a meu ver, com a existência de competências tributárias dos entes subnacionais. De fato, abandonada a noção equivocada de que os entes subnacionais – por não serem emissores de moeda soberana – são parte do setor privado da economia, juntamente com as firmas e as famílias, não resta nenhuma função macro ou microeconômica relevante para a manutenção das competências tributárias desses entes. Ao contrário, a experiência brasileira recente demonstra que os entes subnacionais tendem a usar de forma ineficiente as respectivas competências tributárias, seja por razões eleitorais<sup>71</sup>, seja como instrumento de atração de empresas para os seus territórios, no que ficou conhecido como a guerra fiscal<sup>72</sup>. Portanto, a nova constituição fiscal para o Brasil tornaria a instituição de todos os tributos competência do Congresso Nacional. A arrecadação tributária total prevista para o exercício seria, assim, incluída nessa rubrica do orçamento nacional unificado.

**3.2.2.2. Déficit orçamentário esperado.**

Nessa rubrica seria incluído então o déficit do setor público esperado para o exercício, ou seja, o

<sup>68</sup> Wray, L. R. (2015). *Modern money theory: a primer on macroeconomics for sovereign monetary systems*. 2nd Ed. London: Palgrave Macmillan.

<sup>69</sup> Dalto, F. A., Gerioni, E. M., Ozimolo, J. A., Deccache, D., & Conceição, D. N. (2020). *Teoria monetária moderna: a chave para uma economia a serviço das pessoas*. Fortaleza, CE: Nova Civilização.

<sup>70</sup> Murphy, R. (2019). Tax and modern monetary theory. *Real-World Economics Review*, vol. 89, n. 1, pp. 138-147.

<sup>71</sup> Queiroz, A. Z., Aguiar, J. C., & Tabak, B. M. (2015). A Administração Tributária e a cobrança de tributos com elevada probabilidade de serem julgados ilícitos pelo Judiciário. Em J. C. Aguiar, & B. M. Tabak, *Análise econômica do Direito: uma abordagem aplicada* (pp. 125-142). Porto Alegre: Núria Fabris.

<sup>72</sup> Dulci, O. S. (2002). Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *Revista de Sociologia e Política*, n. 18, pp. 95-107.

saldo resultante da diferença entre o total dos gastos fixados no orçamento nacional e o da arrecadação tributária estimada.

### 3.3. Regras não orçamentárias da constituição fiscal.

Como explicado anteriormente, a ideia básica da constituição fiscal é fazer com que os fundamentos básicos da política macroeconômica nacional se baseiem em regras e não fiquem, portanto, subordinados às circunstâncias demasiadamente variáveis da política cotidiana. Essa ideia não é totalmente nova, tendo em vista os vários dispositivos recentemente inseridos na Constituição Federal, a fim de dar maior estabilidade à política fiscal ortodoxa que tem sido aplicada no país desde o Plano Real. A novidade, então, é o novo paradigma de política macroeconômica baseada na teoria monetária moderna. Nesta seção, então, eu vou elencar as principais regras não orçamentárias que entendo devam fazer parte da nova constituição fiscal para o Brasil.

#### 3.3.1. Regra do percentual de gastos com pessoal dos entes federados.

É sempre enfatizado pelos adeptos da TMM que a inexistência de restrição financeira para os gastos governamentais, além de não implicar a não existência de restrições econômicas, não significa que qualquer gasto governamental em qualquer magnitude é sempre bom. Muito pelo contrário, em todo o mundo, é conhecido o problema da má utilização do gasto público em benefício de elites políticas, empresariais ou burocráticas<sup>73 74</sup>. Com

**É sempre enfatizado pelos adeptos da TMM que a inexistência de restrição financeira para os gastos governamentais, além de não implicar a não existência de restrições econômicas, não significa que qualquer gasto governamental em qualquer magnitude é sempre bom**

efeito, a teoria monetária moderna não torna inexistente o fenômeno da escassez, nem revoga por decreto o custo de oportunidade do gasto público<sup>75</sup>. Além do mais, em um contexto de décadas de baixo investimento e grande carência de programas governamentais voltados às camadas economicamente mais carentes da população, é necessário limitar o percentual de gastos com pessoal dos entes federados. Por isso, a nova constituição fiscal deve incluir tais percentuais, que podem ser os atualmente previstos pela Lei Complementar n.º 101, de 2000.

#### 3.3.2. Regra do percentual de dívida contratual dos federados.

Já foi explicado que a dívida contratual dos entes federados, quando fora de controle, pode se constituir em um entrave à expansão dos gastos públicos referentes aos programas nacionais – como o programa de garantia no emprego –, além de enrijecer o orçamento

particular dos entes federados, o qual é financeiramente limitado, ao contrário do orçamento nacional unificado. Por isso, a nova constituição fiscal deve incluir regras estabelecendo, em percentuais calculados sobre as respectivas transferências do orçamento nacional, limites para o endividamento contratual dos entes federados, inclusive mediante a concessão de garantias, e limites para o montante anual de novas dívidas contratuais e para o serviço das dívidas contratadas. Tais limites poderiam ser fixados com base nos parâmetros atualmente estabelecidos, respectivamente, pelas Resoluções do Senado Federal n.º 43, de 2001, e n.º 40, de 2001.

#### 3.3.6. Regra do percentual mínimo de gastos com saúde e educação para os entes federados.

Atualmente, os entes são obrigados a gastar percentuais mínimos de seus orçamentos com saúde e educação. Ambos os gastos são fundamentais não só para o bem-estar da população como também, especialmente no caso da educação, para a superação de limitações estruturais para o desenvolvimento econômico e social do Brasil. Por isso, a nova constituição fiscal deve manter tais percentuais mínimos obrigatórios entre as suas regras não orçamentárias.

#### 3.3.7. Regra sobre o FGTS.

A partir da nova constituição fiscal para o Brasil, o FGTS deve passar a ser o único tributo incidente sobre a folha de salários – excluindo-se desse conceito o IRRF. Os recursos assim arrecadados não devem ser receitas do Estado, mas ser administrados por um conselho

<sup>73</sup> Musacchio, A., & Lazzarini, S. G. (2014). *Reinventing State capitalism: Leviathan in business, Brazil and beyond*. Cambridge, MA: Harvard University Press.

<sup>74</sup> Holcombe, R. G. (2018). *Political capitalism: How economic and political power is made and maintained*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.

<sup>75</sup> Resende, A. L. (2019). *Consenso e contrassenso: por uma economia não dogmática*. São Paulo: Portfolio.

paritário com representantes dos trabalhadores, empregadores e governo federal.

### *3.3.8. Regra dos restos a pagar.*

Os restos a pagar processados não quitados no exercício subsequente ao que forem inscritos, deverão ser considerados parte da dívida contratual do ente para todos os efeitos, ou seja, computados nos limites acima referidos e descontados das transferências a serem repassadas aos entes.

### *3.3.9. Regra dos precatórios.*

Da mesma forma, os precatórios não pagos no exercício em que forem emitidos ou no subsequente deverão ser considerados parte da dívida contratual do ente para todos os efeitos.

## **3.4. Regras de transição para a nova constituição fiscal.**

### *3.4.1. Orçamento fiscal unificado ano zero.*

A nova constituição fiscal para o Brasil, baseada na teoria monetária moderna, deve incluir algumas regras de transição. A primeira delas é o que eu chamo de orçamento nacional unificado ano zero. Tal orçamento deve conter as receitas e despesas elencadas no item 3.2. acima, com a diferença de que as transferências para os entes federados ficariam inalteradas pelo prazo de oito anos, ou seja, até o orçamento fiscal unificado ano 7, só podendo ser alteradas, com base na regra explicitada no item 3.2.1.1., a partir do oitavo ano de implantação do orçamento nacional unificado.

### *3.4.2. Regra de fixação das transferências do orçamento nacional unificado ano zero para a União, estados, DF e municípios.*

As transferências para os entes federados do orçamento nacional

## **Uma década após a Grande Recessão que atingiu o mundo, desencadeada pela crise do subprime nos EUA, a pandemia de coronavírus traz novos desafios para a economia mundial, em decorrência, principalmente, da paralisação das atividades produtivas por conta das medidas de contenção da doença**

unificado ano zero devem obedecer às seguintes regras: para a União, devem ser transferidos recursos em montante total igual a 100% das despesas do exercício anterior, subtraídas das transferências constitucionais aos estados e municípios, dos gastos com a previdência social efetuados pela União e dos gastos com amortizações e juros da dívida mobiliária nacional. Para os estados e o Distrito Federal, devem ser transferidos recursos em montante total igual a 100% das despesas do exercício anterior, subtraídas das transferências constitucionais aos municípios, multiplicado pelo índice correspondente ao percentual de déficit orçamentário do estado da Federação com maior déficit apurado no exercício anterior, subtraído do percentual de déficit próprio do estado ou Distrito Federal. Essa fórmula visa a evitar premiar o ente com o maior déficit em detrimento daqueles que cumpriram as regras fiscais atuais, mantendo um orçamento equilibrado. Para os municípios com

mais de um milhão de habitantes, a regra deve ser semelhante à dos estados e Distrito Federal. Por fim, os municípios com população inferior a um milhão de habitantes receberiam 100% dos gastos efetuados no exercício anterior.

### *3.4.3. Regra de transição para a previdência social universal.*

A implantação da nova previdência social universal exige uma regra de transição justa. Levando em conta no espírito dessa nova previdência, qual seja o de garantir a todos os brasileiros com mais de 65 anos um final de vida digno, por meio de uma pensão equivalente a dois salários mínimos, entendo que a justiça nesse caso implica dois critérios. De um lado, os que vêm contribuindo com a previdência há muitos anos e terão relativamente pouco tempo para se adaptar à nova regra devem poder escolher permanecer na regra antiga. Os demais serão automaticamente enquadrados na nova regra.

Assim, acredito que uma regra de transição justa é que aqueles que têm menos de 50 anos sejam automaticamente incluídos na nova previdência social universal. Quem tem 50 anos ou mais deve poder escolher entre aderir à nova regra e parar de contribuir ou continuar contribuindo na alíquota existente e se aposentar pela regra a que teria direito, se a aposentadoria fosse na data da entrada em vigor da nova previdência social universal, continuando a contribuir após a aposentadoria

## **4. CONCLUSÃO.**

Uma década após a Grande Recessão que atingiu o mundo, desencadeada pela crise do *subprime* nos EUA, a pandemia de coronavírus traz novos desafios para a economia mundial, em decorrência, principalmente, da paralisação das



atividades produtivas por conta das medidas de contenção da doença. No Brasil, assim como na maior parte dos países, o governo adotou medidas excepcionais, a fim de minimizar o impacto econômico da pandemia, desde pagamento de auxílio financeiro às pessoas de baixa renda, postergação de dívidas das famílias para com bancos oficiais, renegociação das dívidas dos entes subnacionais com a União etc. Ao mesmo tempo, entretanto, apesar do desempenho fraquíssimo da economia brasileira nos últimos anos e do alto nível de desemprego, a equipe econômica governamental insiste na necessidade de retomada o quanto antes das medidas de austeridade fiscal

que compõem o receituário macroeconômico em vigor no Brasil, desde o Plano Real.

O presente trabalho se alinha a uma corrente de pensamento macroeconômico oposta a esse receituário dito ortodoxo, denominada teoria monetária moderna. Nesse sentido, após um breve resumo dessa teoria, foram apresentadas propostas de regras para a configuração de um arcabouço jurídico-institucional, a que denominei nova constituição fiscal para o Brasil, tendo em vista a necessidade de tornar política e juridicamente viável a adoção desse novo e revolucionário paradigma de política macroeconômica, o qual, a par de se basear descritivamente no modo como os sis-

temas monetários realmente funcionam, tem por objetivo a construção de uma sociedade economicamente próspera e socialmente justa em escala nacional e mundial. ■

*(Artigo reproduzido da coletânea A pandemia da COVID-19 no Brasil em sua dimensão financeira e tributária, publicada em 2020 pela Editora D'Plácido e organizada pelos professores Hugo de Brito Machado Segundo, Marciano Seabra de Godoi, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Onofre Alves Batista Júnior e Sergio André Rocha.)*

- Professor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas e Procurador da Fazenda Nacional filiado ao SINPROFAZ

## Nota

# Diretoria planeja AGO e eventos comemorativos do Dia Internacional da Mulher

A Diretoria do SINPROFAZ esteve reunida virtualmente no dia 2 de fevereiro, com o intuito de deliberar sobre temas como a pauta da Assembleia Geral Ordinária de 2021. A AGO será realizada em Brasília, DF, no dia 27 de março. Os eventos em homenagem ao Dia Internacional da Mulher, comemorado em 8 de março, também foram discutidos na oportunidade da reunião. As palestras virtuais planejadas constituem iniciativas do **Projeto de Saúde Mental e Qualidade de Vida na PFN** e ocorrerão ao longo de todo o mês. Os eventos serão oportunidades para exposições, debates e reflexões a respeito de temas pertinentes à data. Entre as expositoras, estarão especialistas, acadêmicas e representantes da Carreira, como as Colegas do grupo **Tributos a Elas**.



Os diretores debateram ainda os riscos da reforma Administrativa pretendida pelo governo federal – o SINPROFAZ vem atuando juntamente com o Fonacate, de modo que as ações em defesa dos Procuradores da Fazenda Nacional e do serviço

público como um todo estejam alinhadas às iniciativas das demais carreiras de Estado. Temas políticos como a atuação nos bastidores do Congresso Nacional, cujos trabalhos haviam retornado na semana anterior, também foram discutidos. ■

# Prazer e Sofrimento no Trabalho em Tempos de Teletrabalho foi tema de evento conjunto

Criado em 2014 no Brasil, o movimento Janeiro Branco convida as pessoas a refletirem sobre sua saúde mental e a firmarem o compromisso de autocuidado emocional e psicológico. A campanha serve como alerta para que todos comecem um novo ciclo, representado pelo início do ano, de maneira mais consciente e sadia. Nesse contexto, o Departamento de Gestão Corporativa (DGC/PGFN) promoveu no dia 21 de janeiro, com o apoio do SINPROFAZ, webinar com o objetivo de chamar a atenção dos Procuradores e Procuradoras da Fazenda Nacional e dos demais interessados para as questões e iniciativas relacionadas à saúde no ambiente laboral.

O evento contou com a participação de Selma Lancman, doutora em Saúde Mental e pós-doutora em Psicodinâmica do Trabalho, e Cristiano Costa, psicólogo clínico e do Trabalho responsável pelo **Projeto do SINPROFAZ de Saúde Mental e Qualidade de Vida na PFN**.

Selma Lancman deu início às exposições. A professora abordou a importância do reconhecimento e da cooperação entre os Colegas e, ao tratar do teletrabalho, enumerou os efeitos do *home office* sobre essas e outras questões. “O *home office* era uma possibilidade e, de repente, se tornou uma exigência. Essa exigência motivou, por exemplo, a perda da noção do que é tempo de trabalho e do que é tempo livre. Perdemos a ‘hora do cafezinho’, aquele momento de convivência e interação, e a noção da quantidade de trabalho. Agora, quando paramos, não estamos cansados: estamos exaustos!” Segundo Lancman, a solidão, os obstáculos para discussão e mobilização e a fadiga mental provocada pelo acúmulo de funções também são consequências do teletrabalho.



## Projeto abrangente e colaborativo

O psicólogo Cristiano Costa relacionou o tema do webinar às ações realizadas no âmbito do Projeto do SINPROFAZ. De acordo com ele, “procuramos desenvolver um projeto abrangente e colaborativo, porque ninguém realiza sozinho um trabalho de saúde mental. Sindicato, PGFN, Procuradores e servidores precisam estar juntos para promover a transformação”. Entre as ações realizadas, Costa deu destaque ao **Diagnóstico Epidemiológico de Saúde Mental e Qualidade de Vida e de Trabalho na PFN** e ao **Zenklub**, aplicativo que possibilita aos PFNs filiados livre acesso a conteúdos sobre saúde mental e a sessões de psicoterapia realizadas por especialistas de alto nível.

## Para assistir

O webinar *Prazer e Sofrimento no Trabalho em Tempos de Teletrabalho*

foi transmitido por meio do canal do Ministério da Economia no YouTube. Para os Procuradores e as Procuradoras da Fazenda Nacional que não puderam acompanhar o evento ao vivo, o webinar está disponível no endereço <http://bit.ly/PrazerSofrimentoNoTrabalho>. Dúvidas e sugestões sobre o tema “saúde mental” podem ser enviadas para o e-mail [saudemental@sinprofaz.org.br](mailto:saudemental@sinprofaz.org.br), cujo acesso é restrito ao psicólogo Cristiano Costa – o que confere privacidade e confidencialidade às mensagens. Fique atento ao site e às redes sociais do SINPROFAZ para conhecer as iniciativas promovidas no âmbito do Projeto do SINPROFAZ de Saúde Mental e Qualidade de Vida na PFN!

## Blog

Todo o conteúdo produzido desde o início do Projeto está disponibilizado no Blog que pode ser acessado em [www.saudemental.sinprofaz.org.br](http://www.saudemental.sinprofaz.org.br). ■

# Transação Tributária: Evolução no Brasil e Influência do Direito Comparado

## Transação Tributária: Evolução no Brasil e Influência do Direito Comparado. 2020.

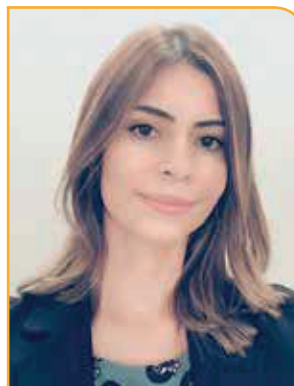
O art. 171 do Código Tributário Nacional, que faculta a possibilidade de celebração de transação entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária que importe na terminação de litígio, permaneceu sem qualquer regulamentação durante muito tempo, sob o dogma da impossibilidade de transação tributária. Todavia, a morosidade na resolução dos conflitos por um Judiciário assoberbado, aliada ao baixo grau de satisfatividade de grande parte dos executivos fiscais, trouxe à tona a necessidade de se adotar instrumentos que viabilizassem uma nova alternativa com vista ao incremento do poder arrecadatório estatal. Experiências bem-sucedidas do direito comparado evidenciam que nem sempre a judicialização de controvérsias na seara tributária atende da melhor forma ao interesse público, bem como que os princípios da indisponibilidade e da supremacia do interesse público não podem constituir óbices intransponíveis à transação, desde que respeitados os parâmetros legais fixados para a livre atuação do administrador público. Em novembro de 2019, a matéria foi efetivamente regu-

lamentada mediante a edição da MP n.º 899/2019, vindo a ser aprovada, em março de 2020, na forma do PLV n.º 2/2020. A regulamentação do art. 171 do CTN representa a quebra do dogma da impossibilidade de transação na seara tributária, consistindo em um importante passo rumo à construção de um modelo de arrecadação tributária mais racional, célere e profícuo, que não deixa de perseguir o interesse público, mas passa a permitir uma maior aproximação e diálogo com o administrado com vista à terminação de conflitos.

**Palavras-chave:** Transação. Tributária. Terminação de Litígios. Legislação Brasileira. Direito Comparado.

## 1 INTRODUÇÃO

Transação, do latim *transactio*, significa ato ou efeito de transigir; condescender; chegar a acordo.<sup>1</sup> A primeira observação que se faz quanto ao conceito de transação é a de que não há como conjeturar um acordo ou transigência entre duas ou mais partes sem que se avenge a existência de concessões



Aline Della Vittoria

recíprocas.<sup>2</sup> Assim, por se tratar de uma medida autocompositiva, pressuposto lógico da realização de uma transação é a predisposição das partes envolvidas em abrir mão de parcela de seus direitos com vista à cessação de determinada controvérsia.

Durante muito tempo, prevaleceu o entendimento segundo o qual não seria permitido ao Fisco transigir com particulares, seja na esfera administrativa ou judicial. Assim, muito embora a transação constasse, desde 1966, no rol de hipóteses de extinção do crédito tributário (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, arts. 156, III, e 171), até o ano de 2019 ainda não havia sido efetivamente regulamentada na esfera federal. Não obstante a existência de certa resistência em regulamentar o instituto da transação no Brasil, decorrente do desafio conciliatório<sup>3</sup> envolvendo os princípios da legalidade e da indisponibilidade e supremacia do interesse público, alguns fatores foram determinantes para que se passasse a considerar a desjudicialização da cobrança de tributos como uma efetiva alternativa para incremento do poder arrecadatório

<sup>1</sup> Cf. CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lexikon, 2012, p. 644.

<sup>2</sup> Conforme Diocleciano e Maximiano: *Transactio nulli dato, vel retento, seu promisso, minime procedit*: "A transação não procede sem dar, ou reter, ou prometer alguma coisa" (tradução livre). Cf. CARLETTI, Amilcare. **Dicionário de Latim Forense**. 10. ed. rev. São Paulo: Liv.: Ed. Universitária de Direito, 2011.

<sup>3</sup> Luís Eduardo Schoueri descreveu com maestria referido desafio: "A aplicação do instituto da transação em matéria tributária exige cautela. Afinal, uma das partes da relação é o Fisco e sua pretensão – o crédito tributário – não pode ser objeto de uma renúncia. Deve-se ter em mente que a atividade da autoridade administrativa é obrigatória, à luz do art. 142 do Código Tributário Nacional. Ao mesmo tempo, não se pode negar que não é interesse sequer do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. Daí por que o art. 171 do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que uma transação seja possível. Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro, o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação". Cf. SCHOUERI, Luís Fernando. **Direito Tributário**. 9. ed. Saraiva: São Paulo, 2019, p. 694.

estatal.<sup>4</sup> Dentre tais fatores, pode-se citar a sobrecarga do Poder Judiciário, além do baixo grau de recuperabilidade de créditos tributários mediante o ajuizamento de demandas executivas que se prolongavam no tempo com pouco ou sem qualquer resultado efetivo, gerando mais despesas do que retorno na arrecadação.

Em consonância com a marcha natural da desjudicialização dos conflitos preconizada por Mauro Cappelletti – para quem era relevante que se fizesse a substituição da justiça contenciosa, de natureza estritamente jurisdicional, pela coexistencial, baseada em formas de conciliação –,<sup>5</sup> a transação tributária exsurge como um importante instrumento de resolução de conflitos, consistindo em um avanço para que se construa um novo modelo de arrecadação tributária, mais racional, estratégico e menos oneroso aos cofres públicos. Nessa senda, a doutrina brasileira<sup>6</sup> tem apontado a necessidade de se proceder a uma releitura do art. 5.º, XXXV, da CRFB, a fim de que tal dispositivo seja interpretado à luz dos mecanismos extrajudiciais de soluções de controvérsias. Desse modo, a tarefa de pacificação social deve ser confiada ao Poder Judiciário em caráter residual ou subsidiário, priorizando-se os meios alternativos de resoluções de controvérsias, a exemplo da transação.

Nesse contexto é que foram editadas as primeiras medidas com vista à regulamentação da matéria na esfera federal. Den-

## ***Desse modo, a tarefa de pacificação social deve ser confiada ao Poder Judiciário em caráter residual ou subsidiário, priorizando-se os meios alternativos de resoluções de controvérsias, a exemplo da transação***

tre elas, destaca-se a edição da Medida Provisória n.º 899/2019, estabelecendo “os requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio, nos termos do art. 171 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional”. A edição dessa medida representa um avanço e alinhamento à tendência de desjudicialização de conflitos levada a efeito já há algum tempo no direito comparado, uma vez que, ao delimitar as condições e balizas para a realização da transação pela Fazenda Pública, são atendidas as necessidades de racionalização do processo arrecadatório e redução do número de demandas sem qualquer resultado efetivo.

O objetivo do presente trabalho é apresentar um panorama geral da evolução da transação tributária no Brasil e no direito comparado,

apresentando algumas questões candentes frente aos dispositivos constantes das proposições que versam sobre o tema.

## **2 TRANSAÇÃO NO DIREITO BRASILEIRO**

### **2.1 Dogma Proibitivo à Realização de Transação Tributária**

É de amplo conhecimento a existência de antigo dogma consistente na proibição da realização de acordos pela Fazenda Pública, oriundo da arraigada crença que prevaleceu por bastante tempo, de que o vínculo obrigacional entre Fisco e contribuinte consistiria em uma relação de poder, na qual o Estado constituiria uma *potentior persona*, detendo uma posição hierarquicamente superior à do credor pelo fato de a lei lhe ter conferido o poder de tributar.

O conceito de relação jurídico-tributária tem sua origem na doutrina de Direito Público alemã do Século XIX denominada *Besondere Gewaltverhältnis*, consistente no *status* legal do indivíduo de submissão à autoridade estatal. A doutrina das *relações especiais de sujeição* surge para justificar determinadas restrições impostas pelo poder administrativo ou estatal aos direitos fundamentais de indivíduos submetidos ao Poder Público, sendo tais relações caracterizadas pela existência de uma acentuada dependência em relação ao Estado.<sup>7</sup> Ao lado da doutrina das relações especiais de sujeição, o axioma da indis-

<sup>4</sup> Como bem citado por Rodolfo Mancuso, três dos efeitos deletérios da liberalização da oferta de justiça estatal são o fomento da litigiosidade, o desestímulo à busca de vias alternativas e a sobrecarga do Poder Judiciário. Acrescentamos, ainda, a morosidade na resolução dos conflitos por um Judiciário assoberbado, bem como o baixo grau de satisfatividade das demandas. Cf. MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **A Resolução dos Conflitos e a Função Judicial no Contemporâneo Estado de Direito**. São Paulo: Editora RT, 2014, p. 60-74.

<sup>5</sup> CAPPELLETTI, Mauro. Os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos no Quadro do Movimento Universal de Acesso à Justiça. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 19, n. 74, p. 82–97, abr. jun., 1994. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3079670/mod\\_resource/content/1/2.1.%20Cappelletti%2C%2000s%20metodos%20alternativos.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3079670/mod_resource/content/1/2.1.%20Cappelletti%2C%2000s%20metodos%20alternativos.pdf). Acesso em: 15 fev. 2020.

<sup>6</sup> MANCUSO op. cit., 2014, p. 60-74.

<sup>7</sup> HERRARTE, Iñaki Lasagabaster. **Las Relaciones de Sujecion Especial**. Madrid: Civitas, 1994, p. 25.

ponibilidade do interesse público também serviu de fundamento ao dogma da impossibilidade de realizações de transações entre os representantes da Fazenda Pública e os contribuintes, já que isso envolveria a renúncia a direitos e interesses públicos.

Não obstante a existência de tal dogma, a partir da década de 1980 os contribuintes passaram a reivindicar uma relação mais paritária com o Fisco, de modo que seus direitos e garantias individuais fossem respeitados quando da aplicação da lei tributária e do exercício dos poderes administrativos dela decorrentes. É, pois, intensificado um movimento pela revisão do princípio da supremacia do interesse público, sustentando-se que este não mais se funde em uma mera relação de superioridade hierárquica do Estado em relação aos indivíduos, mas que deva observância à proteção dos direitos e garantias fundamentais, com especial atenção ao princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*) e à possibilidade de arranjos consensuais<sup>8</sup> com vista à harmonização de interesses conflitantes.

Nessa senda, houve uma certa flexibilização dos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público, passando-se a permitir que o Fisco mantenha uma relação mais paritária em relação ao

***A partir da década de 1980 os contribuintes passaram a reivindicar uma relação mais paritária com o Fisco, de modo que seus direitos e garantias individuais fossem respeitados quando da aplicação da lei tributária e do exercício dos poderes administrativos dela decorrentes***

particular,<sup>9</sup> com vista à obtenção de um arranjo de vontades que ponha fim a determinada controvérsia. O enfraquecimento do dogma proibitivo se deveu, muito em parte, ao alto custo da judicialização da cobrança de créditos tributários e aos poucos resultados advindos de grande parte dos litígios. A par dos anseios de formulação de um sistema arrecadatário mais racional, célere e efetivo, emerge um cenário de esmorecimento da clássica dicotomia existente entre o Direito Público e o Direito Privado, diante do

reconhecimento de que nem todas as relações privadas são fundadas na livre manifestação de vontade, bem como que existem relações fundadas no Direito Público que abrem margem à atuação discricionária dos agentes públicos.<sup>10</sup> A combinação dos fatores antes mencionados propicia, assim, o recrudescimento de práticas administrativas voltadas à utilização de técnicas negociais e de formas contratuais com vista ao gerenciamento e à solução de controvérsias.<sup>11</sup>

Embora, a princípio, muitos tenham se aferrado à forte crença de vedação de realização de transação tributária, revelou-se ser perfeitamente possível a realização de ajustes consensuais entre Fisco e contribuintes, desde que haja a expressa autorização e fixação de condições e limites pela lei, bem como que seja efetivamente perseguido e priorizado o interesse público.<sup>12</sup> Com isso, não se pretende negar a existência dos axiomas antes mencionados, mormente o da prevalência do interesse público sobre o privado, imprescindível para que o Estado possa impor a autoridade necessária que assegure uma ordem social estável.<sup>13</sup> A mera posição privilegiada da Administração Pública em face do particular não pode ter o condão de afastar a possibilidade de aproximação e

<sup>8</sup> Odete Medauar elenca a ascensão dos meios consensuais de solução de conflitos como uma das causas que levou ao paulatino questionamento do princípio da supremacia do interesse público: "Ante as transformações advindas nos temas clássicos do Direito Administrativo e a ascensão de novos temas a partir de fins dos anos 80 do século XX, em especial, os princípios da proporcionalidade, da razoabilidade, a consensualidade (incluindo os meios consensuais de solução de conflitos), a governança, além do foco direcionado ao cidadão (e não ao poder), mostra-se notório ser inviável cogitar-se da supremacia do interesse público, por incompatibilidade às novas e contemporâneas feições deste ramo jurídico e, no Brasil, também por fugir aos parâmetros da Constituição de 1988". MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2003, p. 371.

<sup>9</sup> Nos dizeres de Vivian de Castro Morales Leal, as formas de exercício da atividade administrativa tiveram de ser "repensadas e submetidas a uma nova disposição, de modo a se coadunarem com a acomodação do princípio da participação do particular no domínio do Direito público, decorrente de uma renovada ideia de interesse público". LEAL, Vivian de Castro Morales. **Contratos Fiscais Prévios e sua Consonância com o Princípio da Legalidade Fiscal**. RFPTD, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/18890/16265>. Acesso em: 19 fev. 2020.

<sup>10</sup> Cf. KENNEDY, Duncan. *The Stages of the Decline of the Public/Private Distinction*. **University of Pennsylvania Law Review**, Philadelphia, PA, v. 130, p. 1349-1357, 1982. Disponível em: [https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4675&context=penn\\_law\\_review](https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4675&context=penn_law_review).

Acesso em: 19 fev. 2020.

<sup>11</sup> MEDAUAR, op. cit., 2003, p. 131-133.

<sup>12</sup> Ao pontuar a diferença existente entre a transação do direito privado com aquela do direito público, Paulo de Barros Carvalho também assinala que o princípio da indisponibilidade "impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 479.

<sup>13</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**, 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 60 - 61.

diálogo conciliatório<sup>14</sup> entre ambos com vista à obtenção de acertos consensuais relativos à obrigação tributária, desde que a transação seja o meio mais efetivo para atender ao interesse público primário. Assim, por possibilitar uma maior eficiência arrecadatória em casos nos quais existe um baixo grau de recuperabilidade, a transação tributária exsurge como solução para que melhor se atenda ao interesse público.

É de se dizer, em última análise, que a realização de transação tributária não representa qualquer ofensa aos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público, desde que tal medida simplifique a atuação administrativa, reduza o número de litígios, atenda aos princípios da eficiência e impessoalidade e esteja pautada pela existência de uma lei que preveja seus contornos e parâmetros. O interesse da coletividade é, pois, fomentado por meio de uma atuação cooperativa dos contribuintes, que passa a figurar como uma alternativa para a construção de um novo modelo de execução fiscal.<sup>15</sup>

## 2.2 Conceito e Natureza Jurídica

A transação é caracterizada pela existência de concessões mútuas ou recíprocas: pressupõe que ambas as partes da relação renunciem ao menos parcela de seu direito com vista a pôr termo a determinada controvérsia. Decorrência lógica de tal

***Para aqueles que se opõem ao dogma proibitivo e defendem uma posição mais paritária dos contribuintes em relação ao Fisco, a transação tributária teria a natureza de verdadeiro contrato fiscal, no qual se obtém o consenso do contribuinte com vista à criação, modificação ou extinção do vínculo jurídico***

afirmação é que não há que se falar em transação se uma das partes abre mão de todos os seus direitos, caso em que estar-se-ia diante de caso de reconhecimento jurídico do pedido, confissão ou remissão.<sup>16</sup> Por outro lado, concessões recíprocas nem sempre significam concessões equivalentes ou proporcionais,<sup>17</sup> já que a reciprocidade não exige que as partes abram mão da mesma parcela de direito, o que, aliás, seria muito difícil de se mensurar.

Da parte do Fisco, a concessão pode consistir na redução de valores de juros e multas ou, ainda, no recebimento diferido de valores que poderiam ser exigidos de imediato. Como contrapartidas do contribuinte, podem ser mencionadas a renúncia ao direito sobre o qual se funda a

controvérsia, a desistência de recursos e impugnações, bem como o pagamento antecipado diante da concessão de descontos.<sup>18</sup> O vocábulo “transação” deve, pois, ser empregado dentro da acepção que inspirou o legislador a incluir o instituto no CTN: um ato jurídico realizado entre as partes da relação jurídica tributária – de um lado o contribuinte e, de outro, o Fisco – para, mediante concessões mútuas, prevenir ou pôr termo a determinada controvérsia.

Não obstante a pretensa simplicidade do conceito apresentado, a doutrina não é uníssona quanto à natureza jurídica da transação. Diante do cenário antes descrito que abrange, de um lado, o antigo resquício do referencial dogmático com suporte no princípio da legalidade e da supremacia do interesse público e, de outro, a crescente dissipação entre a dicotomia público/privado e o reconhecimento da necessidade de implementação de práticas administrativas voltadas a atingir um consenso com os contribuintes, perquire-se qual seria, pois, a natureza jurídica da transação tributária.

Para aqueles que se opõem ao dogma proibitivo e defendem uma posição mais paritária dos contribuintes em relação ao Fisco, a transação tributária teria a natureza de verdadeiro contrato fiscal, no qual se obtém o consenso do contribuinte com vista à criação, modificação ou extinção do vínculo jurídico.<sup>19</sup> Não obstante a tendência do *contratu-*

<sup>14</sup> Acerca da existência de determinadas situações, também na seara tributária, em que são vislumbradas oportunidades para a aproximação e o diálogo conciliatório entre a Administração tributária e o contribuinte, v. Victor Borges Polizelli. POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: USP, 2013, p. 10.

<sup>15</sup> Nesse passo, a transação tributária exsurge como uma forma alternativa de solução de controvérsias que permite à Administração Pública tributária uma persecução mais eficaz do interesse público primário (prevalecente sobre o privado) consistente na arrecadação fiscal, porém aberta a um diálogo conciliatório que permita a harmonização de interesses e que não negligencie, por outro lado, as garantias individuais do contribuinte.

<sup>16</sup> Cf. VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Teoria Geral das Obrigações e Teoria Geral dos Contratos**. São Paulo: Atlas, 2005, p. 313.

<sup>17</sup> JUNQUEIRA, Helena Marques. **Transação Tributária**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo 2009, apud OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 141.

<sup>18</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 142.

<sup>19</sup> De acordo com essa visão, a tendência de contratualização verificada no Direito Administrativo seria replicada também na seara tributária, reconhecendo-se a legitimidade do uso de formas consensuais de atuação pela Administração tributária com vista a satisfazer o interesse público de forma mais célere e racional. Um dos fatores que tem sido apontado como a origem da contratualização das relações jurídicas em que o Estado figura como parte é o processo de deslegalização, que consiste, justamente, na perda de precisão da norma tributária, com a criação de espaços para a atuação discricionária do agente público (*Spielräume*). Assim, a existência de espaços em que a atuação da Administração é livre teria o condão de propiciar a utilização de contratos fiscais em matéria tributária. Cf. NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 113.

alismo fiscal, presente no Direito Tributário contemporâneo, sob nossa perspectiva tal termo deve se limitar a designar as situações em que se vindica uma relação mais paritária entre Fisco e contribuinte, e não aquelas nas quais existe, efetivamente, um contrato entre as partes. Assim, em que pese a terminologia empregada, a transação tributária não pode ser considerada um contrato,<sup>20</sup> haja vista que a Fazenda Pública não detém a autonomia de vontade que caracteriza os contratos numa relação de direito privado. Como bem salientado por Celso Antônio Bandeira de Mello, “a Administração não pode proceder com a mesma desenvoltura e liberdade com que agem os particulares,

ocupados nas defesas das próprias conveniências, sob pena de trair sua missão própria e sua própria razão de existir”.<sup>21</sup> Nessa toada, seria mais adequado dizer que a transação tributária consiste em uma *forma alternativa de solução de controvérsias*<sup>22</sup> tendente à redução do número de litígios, ao aumento da arrecadação tributária, bem como a uma maior eficiência e legitimação da atividade administrativa.<sup>23</sup>

Por outro lado, não obstante a previsão expressa do art. 156, III, do CTN, entendemos impróprio conceituar a transação como uma forma de extinção de obrigações.<sup>24</sup> A transação é, antes, uma forma alternativa de solução de controvérsias que, assim como a arbitra-

gem e a mediação, *pode acarretar* a extinção do crédito tributário. Muito embora esteja elencada no art. 156, do CTN, como uma das modalidades de extinção do crédito tributário, é a efetiva implementação daquilo que foi acordado pelas partes (liquidação pelo pagamento) que poderá ocasionar a extinção do crédito tributário, e não o mero arranjo consensual.<sup>25</sup>

### 2.3 Evolução Legislativa<sup>26,27</sup>

Na década de 1950 foi dado início à elaboração de um anteprojeto do Código Tributário Nacional sob a responsabilidade do jurista Rubens Gomes de Souza, que viria a ser convertido na Lei n.º 5.172 apenas em outubro de 1966.<sup>28</sup>

<sup>20</sup> Aliomar Baleeiro não considerava a transação tributária um contrato, conceituando-a como um ato jurídico celebrado com “relativo discricionarismo administrativo”: “O próprio art. 171 conceitua a transação, empregando o vocábulo no sentido jurídico, e não vulgar de negócio qualquer, como, p. ex., a compra e venda, mas com o mesmo conteúdo do art. 1.025 do Cód. Civil, isto é, de ato jurídico específico, no qual um litígio entre os interessados pode ser regulado e extinto mediante ajuste de concessões recíprocas. Ato jurídico, porque modifica e extingue obrigações preexistentes, e não contrato – apesar de prestigiosas opiniões em contrário – porque não cria tais obrigações. A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo, na apreciação das condições, conveniências e oportunidades, se a lei lh'o faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados. Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação a cada caso.

A lei n.º 1.341, de 31-1-51, permite aos Procuradores da República, quando autorizados, em cada caso concreto, a transigir com o sujeito passivo, pondo fim às causas fiscais ajuizadas e pendentes de julgamento. Na prática, isso se faz de quando em quando, costumando o Procurador-Geral da República ouvir o Ministro da Fazenda sobre a conveniência em caso concreto. A transação, quanto ao ICM, depende de convênio entre todos os Estados (Lei Complem. 24/1975)”. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. rev. atualizada por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1987, apud GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária: Introdução à Justiça Fiscal Consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 45.

<sup>21</sup> MELLO, op. cit., 2004, p. 63.

<sup>22</sup> No mesmo sentido, de se conferir o escólio de Arnaldo Rizzardo, para quem a transação tributária também se reveste da natureza de forma ou método alternativo de solução de controvérsias: “[...] Neste novo contexto, ganhou espaço, no Direito Administrativo, ao lado da processualidade, meio de a Administração, além de fiscalizar seus atos, satisfazer os direitos dos administrados, a consensualidade/contratualidade, que abriu espaço à construção conjunta e consensual, não mais unilateral e imperativa, da vontade administrativa. A processualidade e a contratualidade, marcas do Direito Administrativo contemporâneo, complementam-se e convergem, na seara dos conflitos entre Administração Pública e administrado, no sentido da implementação e do estímulo aos meios alternativos de resolução de conflitos. [...] A transação não é um caminho, mas o resultado de um, tratando-se de um acordo que pode ser concretizado por diversos caminhos, entre eles, a conciliação, a mediação e a negociação direta. A transação, portanto, é o acordo mediante concessões recíprocas a que se chega, quando se chega, pela utilização de meios como a conciliação, a mediação, ou a negociação direta entre partes”. RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1029.

<sup>23</sup> Quanto à legitimação da atividade administrativa, esta é assegurada pelo fato de que o acordo é firmado com a chancela do contribuinte, reduzindo-se a possibilidade de questionamentos quanto ao ato (diferentemente do que se pode se dar em relação a atos unilaterais da Administração Pública).

<sup>24</sup> No sentido de que a transação constituiria uma forma de extinção de obrigações, v. Luís Eduardo Schoueri: “A transação é uma forma de extinção de obrigações que, no direito privado, vem regulada pelos artigos 840 e ss. Do Código Civil”. Cf. SCHOUERI, op. cit., 2019, p. 694.

<sup>25</sup> No mesmo sentido, Helene Taveira Tôrres: “[a] transação, *per se*, não extingue o crédito; é simples mecanismo de resolução de conflitos que se presta para pôr fim ao litígio, mediante composição das partes [...]. O pagamento sim extingue o crédito, não a transação pura e simplesmente”. TÔRRES, Helene Taveira. **Princípio da Segurança Jurídica e Transação em Matéria Tributária**. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 305.

<sup>26</sup> O primeiro prenúncio da possibilidade de realização de transação tributária no direito brasileiro se deu com a edição da Lei n.º 854, de 10 de outubro de 1949, que dispunha “sobre a contribuição de melhoria prevista no artigo 30 de Constituição”. Tal preceptivo previa a possibilidade de recusa, pelos contribuintes, do valor arbitrado ao seu imóvel após a realização de obra pública, além de possibilitar ao contribuinte que este exigisse da Administração Pública a aquisição de seu imóvel pelo mesmo preço a ele atribuído (diploma revogado pelo Decreto-Lei n.º 195, de 24 de fevereiro de 1967). Era possível identificar, pois, a existência de concessões mútuas ou recíprocas com vista a pôr termo a um conflito. Nesse mesmo sentido, confira-se o escólio de Aliomar Baleeiro: “Um campo fecundo de aplicação da transação para término de litígios e extinção de créditos tributários é, parece-nos, a contribuição de melhoria, sobretudo se o Fisco estiver armado do poder de preempção ou prelação, para adquirir o imóvel pelo valor baixo, que o sujeito passivo tendo a opor à avaliação oficial, depois de realizada ou iniciada a obra pública”. BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1324.

<sup>27</sup> De se registrar, outrossim, que mesmo antes da inserção da transação tributária no Código Tributário Nacional, havia a possibilidade excepcional de realização de acordo entre os contribuintes e a Administração Fazendária, a teor do disposto no art. 23 da Lei n.º 1.341, de 31 de janeiro de 1951 (Lei Orgânica do Ministério Público da União), que previa a possibilidade de transação pelos órgãos do Ministério Público da União, em caráter excepcional, mediante autorização do Procurador-Geral.

<sup>28</sup> Cf. SOUZA, Francisco José de. A Reforma Tributária Nacional. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 98, n. 4, p. 27-56, 1966. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2754>. Acesso em: 10 fev. 2020.

Após sua apresentação, o texto do anteprojeto foi objeto de debate por diversos anos, com a efetivação de diversas modificações que culminaram, inclusive, na atual redação do art. 171, do CTN. Interessante registrar que, embora o Anteprojeto de Rubens Gomes de Souza tivesse previsto a necessidade de edição de lei tributária para que a transação pudesse ser aplicada,<sup>29</sup> a comissão de juristas encarregada de oferecer sugestões entendeu, de início, pela conveniência de supressão da necessidade de lei autorizativa.<sup>30,31</sup> Não obstante as considerações feitas pela Comissão Especial em 1954, o texto do Projeto de Lei n.º 13/1966 foi finalmente publicado no Diário do Congresso Nacional n.º 42, de 16/09/1966, prevendo em seu artigo 171 o instituto da transação, com a exigência de que fosse editada lei autorizativa para sua implementação.<sup>32</sup> Essa é a redação que prevaleceu e que permanece até os dias atuais, gerando a necessidade de regulamentação do instituto da transação para estabelecimento das condições e critérios para sua efetivação.

As primeiras regulamentações concernentes ao instituto da tran-

### ***As primeiras regulamentações concernentes ao instituto da transação tributária no Brasil foram implementadas por legislações estaduais e municipais, com a previsão de espaços de livre apreciação e atuação discricionária da autoridade fazendária balizados por determinados parâmetros legais***

sação tributária no Brasil foram implementadas por legislações estaduais e municipais, com a previsão de espaços de livre apreciação e atuação discricionária da autoridade fazendária balizados por determinados parâmetros legais. Há que se reconhecer a importância de tais iniciativas regulamentadoras de Estados e Municípios, as quais tiveram o condão de estimular e manter aceso o debate concernente à necessidade de regulamentação

também na esfera federal.<sup>33</sup> De acordo com grande maioria das legislações mencionadas, o acordo dependeria da iniciativa e provocação do contribuinte, competindo ao Fisco, posteriormente, a apreciação de elementos de conveniência e oportunidade com vista à aceitação ou à recusa da proposta realizada, sempre tendo em vista o interesse público.

A iniciativa pioneira dos Estados e Municípios na regulamentação da transação tributária foi muito relevante por estimular o debate concernente à regulamentação da matéria também na esfera federal, cuja primeira proposição veio em 2009, com o Projeto de Lei Geral de Transação Tributária (PL n.º 5.082/2009).<sup>34</sup>

Referido PL, de iniciativa do Poder Executivo, fez parte do conjunto de medidas do II Pacto Republicano, dispondo “sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica [...]”. O indigitado PL foi apresentado com o intuito de estabelecer as condições gerais e os procedimentos para que a União efetivasse transações na seara tributária, com a extinção de créditos e resolução de controvérsias. Foram previstas quatro modalidades

<sup>29</sup> De acordo com o texto do anteprojeto que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial, a transação foi originalmente prevista nos artigos 184 e 210.

<sup>30</sup> Como se pode notar da Exposição de Motivos do Projeto de Código Tributário Nacional encaminhada em 1954 à Presidência da República pelo então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, as sugestões de n.º 126 e 175 foram integralmente acolhidas. De acordo com o texto expositivo, o próprio Código Tributário Nacional teria o condão de autorizar a implementação da transação, sendo despendida a exigência de norma autorizativa para a aplicação do instituto, que inclusive já tinha previsão na Lei Orgânica do Ministério Público Federal. Dessa feita, após o acatamento das sugestões supracitadas, a transação tributária passou a figurar no artigo 118 do Projeto, constando como uma das causas extintivas do crédito tributário. Cf. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, 1954. Integra do texto disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 13 fev. 2020.

<sup>31</sup> O art. 136, por seu turno, dispensou a necessidade de lei autorizativa para a celebração da transação pelas partes. Não obstante, o parágrafo único exigiu a edição de lei para indicação da “autoridade competente para celebrar a transação e formalidades a serem observadas em cada caso”. A inserção do parágrafo único, prevendo a necessidade de lei indicativa da autoridade competente, bem como das formalidades a serem observadas, adveio da sugestão de n.º 399 ao Anteprojeto, segundo a qual seria conveniente “rever o art. 210 a fim de restringir o seu alcance, de modo a que se aplique em caráter inteiramente excepcional e, sempre, quando não paire qualquer dúvida acerca da desfavorabilidade, inconveniência ou inutilidade do prosseguimento do processo”. Cf. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, 1954. Integra do texto disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 13 fev. 2020.

<sup>32</sup> “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação (sic) de litígio e consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso”. Publicação disponível em: <https://legis.senado.leg.br/diarios/ver/17196?sequencia=2>. Acesso em: 19 fev. 2020.

<sup>33</sup> Mesmo antes da regulamentação na esfera federal, a transação tributária já era regulamentada em alguns Estados brasileiros, a exemplo de Minas Gerais (Decreto n.º 41.417, de 06/12/2000), Pernambuco (Lei Complementar n.º 105, de 20/12/2007), Rio de Janeiro (Lei n.º 368, de 27/10/1980), Espírito Santo (Lei n.º 10.869, de 03/07/2018), Santa Catarina (Lei n.º 10.789, de 03/07/1998) e Rio Grande do Sul (Lei n.º 11.475, de 28/04/2000). O instituto da transação tributária também já havia sido regulamentado por Municípios como Campo Grande/MS, Campinas/SP e Rio de Janeiro/RJ, localidades onde se “se verificou que as hipóteses transacionáveis estariam direcionadas a situações em que há dúvidas na interpretação de lei, incertezas na aplicação de penalidades, bem como em casos em que o êxito judicial do Fisco sobre a matéria é improvável”. Cf. FUNAGOSHI, Cristina Mari; MASCIOTTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane. **A Realidade da Transação Tributária no Brasil**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [2018]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil/>. Acesso em: 17 fev. 2020.

<sup>34</sup> O PL em comento privilegia os princípios previstos no art. 37, caput, da Constituição Federal, bem como aqueles concernentes à Lei n.º 9.784/99, além dos deveres de veracidade, de lealdade, de boa-fé, de confiança, de colaboração e de celeridade (art. 2.º). Outro princípio homenageado é o da colaboração, haja vista que o sujeito passivo facultará à Fazenda Nacional o acesso e a fiscalização dos documentos necessários ao procedimento de transação (art. 10). Também com vista a promover o diálogo e cooperação entre as partes, o PL em referência introduz a consulta especial, preconizada para dirimir conflitos ou imprecisões quanto à interpretação da legislação tributária, aplicáveis a situações de interesse geral.



de transação, incluindo a transação em processo judicial; a transação em insolvência civil e falência; a transação por recuperação tributária e a transação administrativa por adesão (art. 15). Um dos pontos de destaque do PL n.º 5.082/2009 é o concernente à criação da Câmara-Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), composta por servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, órgão responsável por “disciplinar, analisar e deliberar sobre os pedidos de transação”.<sup>35</sup> O acordo celebrado não poderá resultar na negociação dos valores devidos a título de principal e nem de matéria concernente a inconstitucionalidade (art. 7.º), somente podendo dispor sobre multa, juros de mora, encargos de sucumbência e de natureza pecuniária, dentro dos limites fixados (art. 6.º), além de não aproveitar nem prejudicar senão aos que nela intervirem (art. 5.º). Embora o PL preveja a impossibilidade de transação que implique negociação do principal (art. 7.º, I), é feita expressa ressalva às reduções decorrentes da interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação de fato aplicável ao caso em concreto, que não são consideradas negociações em relação ao montante devido (art. 7.º, § 1.º).

Na modalidade de transação

**Um dos pontos de destaque do PL n.º 5.082/2009 é o concernente à criação da Câmara-Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional (CGTC), composta por servidores públicos membros da carreira funcional de Procurador da Fazenda Nacional e de Auditor-Fiscal da RFB**

por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, é permitida a redução de sanções pecuniárias, dos juros de mora e de outros acréscimos pecuniários; já nas modalidades de transação em processo judicial ou na administrativa por adesão, admite-se sejam relevados o encargo legal e as verbas sucumbenciais (art. 6.º, § 1.º, I a IV). São previstos os seguintes limites para redução das multas, juros e encargos pecuniários: até 100% do valor das multas por descumprimento de obrigação acessória; até 50% do valor das multas de mora e de ofício; até 60% do valor dos juros de mora; e até 100% dos encargos de sucumbência

e demais encargos pecuniários (art. 6.º, § 1.º, I a IV). Demais disso, a dispensa de juros e multa não pode exceder 50% do crédito consolidado (art. 6.º, § 2.º). A celebração da transação implicará renúncia, pelo sujeito passivo, ao direito sobre o qual se funda a ação, assim como a eventuais recursos administrativos ou judiciais (art. 11). A discussão atinente a eventual nulidade do termo de transação somente poderá ser levada a efeito na via administrativa ou judicial (art. 12), não sendo possível sua anulação por erro de direito (§ 5.º do art. 12). Caberá, outrossim, revisão com efeitos *ex nunc* do termo de transação pela Fazenda Pública, quando esta houver sido fundada em lei ou ato normativo declarados inconstitucionais pelo STF ou aplicação ou interpretação da lei ou ato normativo contrário à jurisprudência definitiva dos tribunais superiores e do Supremo Tribunal Federal (§ 6.º do art. 12). Atualmente, o indigitado PL aguarda Parecer do Relator na CFT (Comissão de Finanças e Tributação) da Câmara dos Deputados.<sup>36</sup>

Diante da ausência de aprovação dos diplomas antes citados, bem como da premente necessidade de redução dos níveis de contendas administrativas e judiciais envolvendo créditos da União, foi editada, após de mais de cinquenta anos da vigência do CTN, a MP n.º 899/2019,<sup>37,38</sup> estabelecendo os

<sup>35</sup> Cf. EM Interministerial n.º 00204/2008 – MF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Projetos/EXPMOTIV/EMI/2008/204%20-%20MF%20AGU.htm). Acesso em: 26 fev. 2020.

<sup>36</sup> Já o PLC n.º 469/2009, que foi encaminhado pelo Poder Executivo paralelamente ao PL n.º 5.082/2009 para dispor sobre determinadas normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, da CF), visa a alterar a redação do *caput* e parágrafo único do art. 171, do CTN, estabelecendo que a lei que faculta a celebração da transação poderá ser geral ou específica, possibilitando, ainda, hipóteses de delegação de competência para autorização da transação. Demais disso, introduziu o art. 171-A, estabelecendo que “a lei poderá adotar a arbitragem para solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante”.

<sup>37</sup> Após ter tido sua votação iniciada na Câmara dos Deputados, a MP n.º 899/2019 seguiu para análise da comissão mista, que aprovou o Projeto de Lei de Conversão n.º 2/2020, alterando o texto original da medida provisória. Foram deslocados para o capítulo concernente às disposições gerais diversos preceptivos que se encontravam inseridos nas modalidades específicas de transação, aprimorando a sistematização do mencionado diploma legal e possibilitando uma aplicação mais uniforme de determinadas regras que no texto da MP não se aplicavam a todas as modalidades. Foram acolhidas sessenta e uma das duzentas e vinte emendas feitas ao texto original da MP n.º 899/2019, havendo sido aprovado pelo Plenário do Senado, em 24 de março de 2020, na forma do Projeto de Lei de Conversão PLV n.º 2/2020. Note-se que até que o projeto de lei de conversão seja sancionado ou vetado, o texto original da medida provisória manter-se-á integralmente em vigor (art. 62, § 12, da CF). Informação atualizada até 17 de março de 2020. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/139427>. Acesso em: 17 mar. 2020.

<sup>38</sup> De acordo com a EMI n.º 00268/2019 ME AGU, que acompanha a proposição, um dos principais objetivos é a redução do estoque dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, limitados àqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, com vista ao incremento da arrecadação e fim da criação periódica de parcelamentos especiais, “com concessões de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida)”. Ao suprir a falta de regulamentação da transação tributária no âmbito federal, tal medida objetiva viabilizar uma maior efetividade na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União, com a redução do número de litígios concernentes a controvérsias de natureza tributária que têm pouca ou nenhuma possibilidade de recuperação, além de visar à contenção de custos e a uma maior eficiência e racionalização do modelo de arrecadação tributária no âmbito federal. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf). Acesso em: 26 fev. 2020.

requisitos e as condições para que a União e os devedores, ou as partes adversas, realizem transação resolutive de litígio, nos termos do art. 171, do CTN. Por meio de votação remota realizada no dia 24 de março de 2020, o Plenário do Senado aprovou a MP n.º 899/2019 na forma do PLV n.º 2/2020, seguindo para sanção do Presidente da República.

Como a MP n.º 899/2019 trouxe em seu bojo a possibilidade de transação na via administrativa, caiu por terra a discussão concernente ao uso do termo “litígio” na redação original do art. 171, do CTN.<sup>39</sup> Assim, deve ser dada a mais ampla interpretação possível à palavra “litígio” constante da redação do art. 171, do CTN, compreendendo todo e qualquer conflito entre Fisco e contribuintes, seja na via administrativa ou judicial, à semelhança do que se observa em países como Itália, Alemanha e Espanha.

São três as modalidades de transação previstas no texto original da MP: i) por proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa;<sup>40</sup> ii) por adesão nos demais casos de contencioso judicial ou

### ***A decisão concernente à transação tributária incumbirá à União, que em juízo de conveniência e oportunidade, poderá optar pela celebração do negócio sempre que entender que a medida atende ao interesse público***

administrativo tributário; e iii) por adesão no contencioso administrativo tributário de baixo valor.<sup>41,42</sup> No que concerne aos limites, a proposta de transação deverá prever quitação no prazo máximo de até oitenta e quatro meses, contados da data da formalização do termo, bem como redução de até cinquenta por cento do valor total dos créditos a serem transacionados (art. 5º, § 3º).<sup>43</sup> O texto final aprovado prevê a concessão descontos de até 70% para pessoas físicas, micro e

pequenas empresas, Santas Casas e instituições de ensino, além de organizações não-governamentais que estejam listadas na Lei 13.019 e estabeleçam parcerias com o poder público, ampliando-se o prazo máximo de quitação para até cento e quarenta e cinco meses (art. 11, § 3º, do PLV n.º 2/2020).<sup>44</sup> Diferentemente do PL n.º 5.082/2009, nada foi previsto acerca da possibilidade de transação em casos de insolvência civil e falência e transação por recuperação tributária.

A decisão concernente à transação tributária incumbirá à União, que em juízo de conveniência e oportunidade, poderá optar pela celebração do negócio sempre que entender que a medida atende ao interesse público (art. 1º, § 1º, da MP n.º 899/2019; art. 1º, § 1º, do PLV n.º 2/2020).<sup>45</sup> A iniciativa na transação na cobrança da Dívida Ativa da União poderá ser da Administração tributária ou do devedor<sup>46</sup> (art. 3º, da MP n.º 899/2019; art. 2º, I, do PLV n.º 2/2020). No que concerne ao objeto, a transação poderá versar sobre: i) a concessão de descontos em créditos inscritos em dívida ativa da União que, a

<sup>39</sup> “O objetivo da redação, parece, é deixar clara a possibilidade de transação também na seara administrativa, sanando-se a dúvida existente na redação atual do CTN. Já tivemos oportunidade de explicar que o termo litígio presente na redação atual do CTN remete a um momento específico do conflito, quando formalizada a lide. Também mencionamos a existência de uma corrente doutrinária que nega a existência de lide no processo administrativo. Para esta linha doutrinária, ao mencionar a possibilidade de transação apenas quando configurado o litígio, a redação atual do CTN afastaria o acordo na seara administrativa, antes da judicialização do conflito”. MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade Legislativa do Processo Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018, p. 664.

<sup>40</sup> Na modalidade de transação na cobrança da dívida ativa, não são transacionáveis os créditos ainda não inscritos em dívida ativa da União. Faz sentido referida vedação no que se refere à referida modalidade, haja vista que a inscrição do crédito em dívida ativa somente ocorre após o devido controle administrativo de legalidade por parte da PGFN. Ou seja, a cobrança da dívida ativa tributária tem início apenas após a lavratura do termo de inscrição pela PGFN (art. 5º, § 2º, III, c, da MP n.º 899/2019; art. 11, § 2º, IV, do PLV n.º 2/2020).

<sup>41</sup> Pressupõe-se, na modalidade de transação por adesão, a publicação de editais periódicos que estabeleçam os critérios para que o contribuinte possa aderir.

<sup>42</sup> Em que pese a possibilidade de se utilizar de mais de uma das mencionadas alternativas para o equacionamento dos créditos inscritos em dívida ativa, é vedada a acumulação das reduções previstas na MP com quaisquer outras reduções previstas em outros atos normativos em relação aos mesmos créditos objetos da proposta de transação (art. 5º, § 1º).

<sup>43</sup> Já o texto do PLV n.º 2/2020 prevê que são modalidades de transação aquelas efetivadas: i) na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, por proposta individual ou por adesão; ii) nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário, por adesão; e iii) no contencioso tributário de pequeno valor, por adesão (art. 2º, caput e incisos). Nesse ponto, há que se destacar que, além da mudança terminológica relacionada às modalidades, o PLV n.º 2/2020 incluiu as autarquias e fundações federais no texto do caput do art. 1º e no art. 2º, I, inserindo a expressa previsão, outrossim, no sentido de que os créditos de natureza não tributária também são transacionáveis.

<sup>44</sup> No que se refere aos débitos envolvendo a contribuição previdenciária do empregado e do empregador, o prazo máximo de pagamento será de 60 meses, conforme determina o art. 195, § 11, da CF.

<sup>45</sup> Como se infere, o legislador deixou ao alvedrio da Administração Tributária, apresentada por seus agentes públicos, a decisão concernente à celebração da transação tributária, desde que atendidos os requisitos e condições previstos na lei regulamentadora. Essa decisão será dotada de certa margem de discricionariedade, baseada em critérios de oportunidade e conveniência e deverá estar devidamente fundamentada na existência de interesse público. O aumento de discricionariedade vem acompanhado do igual aumento de responsabilidade por parte da Administração tributária, daí a importância da edição de norma regulamentadora sobre a matéria, já que esta oferece a segurança necessária para que os agentes ajam dentro das balizas e requisitos previstos em lei, sempre pautados pelos princípios da legalidade, impessoalidade, eficiência e capacidade contributiva - sob pena de desvirtuar o objetivo do instituto, além de incorrer em inconstitucionalidade.

<sup>46</sup> A mera apresentação da solicitação não suspende a exigibilidade dos créditos tributários aos quais se refira e nem o andamento das respectivas execuções fiscais (art. 14, § 6º, da MP n.º 899/2019, art. 12, do PLV n.º 2/2020). Desnecessária a inserção de tal dispositivo, uma vez que a simples solicitação de transação não figura entre as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário previstas no art. 151, do CTN. De forma similar, o respectivo PLV previu que no caso de a transação envolver moratória ou parcelamento, são aplicadas as causas de suspensão da exigibilidade previstas no art. 151, I e VI, do CTN (art. 3º, § 2º, do PLV n.º 2/2020). Tal previsão não conflita com o disposto no art. 12, uma vez que este dispositivo assevera que a mera proposta de transação não tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Porém, uma vez que a transação seja efetivamente formalizada e implique a moratória ou diferimento, aplicam-se as respectivas causas suspensivas de exigibilidade previstas no CTN.

exclusivo critério da autoridade fazendária, sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação; ii) os prazos e as formas de pagamento, incluído o diferimento e a moratória; e iii) oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições (art. 5.º, da MP n.º 899/2019; art. 11, I a III, do PLV n.º 2/2020).<sup>47</sup> Ao impossibilitar a transação com devedores que tenham esvaziado de forma fraudulenta seu patrimônio com o propósito de evitar a satisfação do crédito tributário, o texto original da MP prestou homenagem ao princípio da boa-fé, impedindo que contribuintes cuja conduta fosse fraudulenta pudessem se beneficiar do instituto. Não obstante o acerto inicial, referida previsão foi excluída do texto quando da apresentação do PLV n.º 2/2020, cujo texto passou a admitir a celebração da transação com devedores que tenham procedido ao esvaziamento fraudulento de seu patrimônio.

São enumeradas como contrapartidas do devedor: i) não utilização da transação de forma abusiva, com a finalidade de limitar, falsear ou prejudicar de qualquer forma a livre concorrência ou a livre iniciativa econômica; ii) não utilização de pessoa natural ou jurídica interposta para ocultar ou dissimular a origem ou a destinação de bens, de direitos e de valores, seus reais interesses

***Ao contrário do previsto no texto original da MP, que vedava a transação em relação aos créditos relativos ao Simples Nacional e os concernentes ao FGTS, abriu-se a possibilidade de negociação de referidos valores***

ou a identidade dos beneficiários de seus atos, em prejuízo da Fazenda Pública federal; iii) não alienação ou oneração de bens ou direitos sem a devida comunicação ao órgão da Fazenda Pública competente, quando exigível em decorrência de lei; iv) desistência das impugnações ou dos recursos administrativos que tenham por objeto os créditos incluídos na transação e renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações ou recursos; e v) renúncia a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as quais se fundem ações judiciais, incluídas as coletivas, ou recursos que tenham por objeto os créditos incluídos na

transação, por meio de requerimento de extinção do respectivo processo com resolução de mérito (art. 4.º, da MP n.º 899/2019; art. 3.º e incisos do PLV n.º 2/2020).

A MP vedava, expressamente, a redução do montante principal do crédito inscrito em dívida ativa da União, bem como reduções quanto às multas previstas no art. 44, § 1.º, da Lei n.º 9.430/96, e no art. 80, § 6.º, da Lei n.º 4.502/64, além das multas “de natureza penal” (art. 5.º, § 2.º, II).<sup>48</sup> Não obstante, após a aprovação de emenda ao texto original da MP, passou-se a permitir a transação em relação às denominadas multas tributárias qualificadas, que são aquelas aplicadas por sonegação, fraude e conluio.<sup>49</sup> Outrossim, ao contrário do previsto no texto original da MP, que vedava a transação em relação aos créditos relativos ao Simples Nacional e os concernentes ao FGTS, abriu-se a possibilidade de negociação de referidos valores, desde que editada, no caso do Simples Nacional, lei complementar autorizativa e, no caso do FGTS, autorização do Conselho Curador (art. 5.º, II, *a e b*, do PLV n.º 2/2020). O PLV passa a vedar, outrossim, a transação que envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica (art. 5.º, III, do PLV n.º 2/2020).<sup>50</sup> É afastada a possibilidade de que a proposta de transação e sua adesão sejam

<sup>47</sup> Como é cediço, o art. 190 do Código de Processo Civil de 2015 possibilitou a realização de negócio jurídico processual (NJP), autorizando que as partes ajustem o procedimento às suas especificidades e convençionem, antes ou durante o processo, acerca de ônus, poderes, facultades e deveres processuais. A fim de regulamentar a matéria, foi editada a Portaria PGFN n.º 33/2018, pela qual o NJP poderia ser realizado visando à recuperação de créditos em tempo razoável ou à obtenção de garantias em dinheiro, isoladamente ou em conjunto com bens idôneos a serem substituídos em prazo determinado, inclusive mediante penhora de faturamento (art. 38). Não se deve confundir a possibilidade de oferta e substituição de garantias prevista na lei de transação com aquela versada nas hipóteses de NJP, já que a garantia a que se refere a lei de transação é aquela ofertada no bojo de uma negociação que tenha por finalidade pôr termo a determinado litígio entre as partes. Ou seja, a oferta e substituição de garantias está subordinada à existência de um litígio envolvendo créditos tributários e se dá nos casos em que a Administração tributária condiciona a celebração da transação à apresentação de garantias (art. 15, II, do PLV n.º 2/2020).

<sup>48</sup> Suscita alguma dúvida tal previsão, já que a cobrança das multas de natureza penal incumbe ao Ministério Público, devendo seguir o rito do art. 164 e seguintes da LEP. A respeito, de se conferir decisão proferida pelo Plenário do STF no julgamento da ADI 3.150/DF, que, por maioria de votos (7 x 2), deliberou que o órgão legitimado a promover a execução da multa de natureza penal é o Ministério Público. Uma outra possibilidade é a de que talvez o legislador aqui tenha querido se referir às multas de caráter punitivo, que se diferenciam daquelas de natureza compensatória por penalizarem o contribuinte que descumpra a legislação tributária.

<sup>49</sup> Nesse ponto, entendemos que não andou bem o legislador. Da nossa perspectiva, não parece razoável e adequado permitir a transação em relação a multas que possuem caráter punitivo e função pedagógica de desestímulo a condutas ilícitas e fraudulentas, ainda que sob o pretexto e justificativa de viabilizar a adesão de grandes devedores. Permitir a transação de referidas multas parece extremamente injusto do ponto de vista dos contribuintes que seguem as regras e não se valem de artifícios fraudulentos para se esquivar da exação. Pelos mesmos motivos, também se critica a alteração operada no texto do art. 5.º, I, da MP, passando-se a possibilitar a transação nos casos de indícios de esvaziamento patrimonial fraudulento (art. 11, I, do PLV).

<sup>50</sup> Do mesmo modo que as causas de rescisão, as vedações à celebração de transação foram deslocadas para o capítulo das disposições gerais, aplicando-se indistintamente a todas as modalidades de transação.

utilizados com o fito de autorizar a restituição ou a compensação de importâncias pagas, compensadas ou incluídas em parcelamentos cuja opção tenha se dado antes da celebração do termo (art. 17, da MP n.º 899/2019; art. 7.º, do PLV n.º 2/2020). O texto do PLV excluiu a possibilidade de a Fazenda Nacional ajuizar falência no caso de rescisão da transação (art. 8.º, II, da MP n.º 899/2019), havendo sido mantida apenas a possibilidade de ser requerida a convolação da recuperação judicial em falência (art. 13, do PLV n.º 2/2020).

Os critérios para aferição do grau de recuperabilidade, assim como os parâmetros para aceitação do negócio e concessão de descontos pela Administração tributária, serão disciplinados por meio de ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional (art. 10, V, da MP n.º 899/2019; art. 14, V, do PLV n.º 2/2020).<sup>51</sup> Referido ato tem como propósito propiciar segurança jurídica às transações celebradas pela Administração tributária, pela fixação de critérios que permitam a identificação objetiva dos casos fadados ao insucesso mediante uso dos meios convencionais de cobrança, bem como que façam expressa alusão a fatores a serem levados em consideração na negociação, tais como a idade da dívida inscrita, capacidade contributiva do devedor e custos da cobrança judicial. A fixação minuciosa de critérios

***Já a iniciativa da transação por adesão no contencioso tributário, como o próprio nome indica, é de iniciativa exclusiva do Fisco, cabendo ao sujeito passivo a decisão de aderir, ou não, à proposta que lhe tenha sido feita***

objetivos para a aferição do grau de recuperabilidade é imprescindível, a fim de se evitar questionamentos judiciais por parte de contribuintes que não sejam contemplados pela norma.<sup>52</sup>

Já a iniciativa da transação *por adesão* no contencioso tributário, como o próprio nome indica, é de iniciativa exclusiva do Fisco, cabendo ao sujeito passivo a decisão de aderir, ou não, à proposta que lhe tenha sido feita. A proposta de transação para resolução de litígios tributários ou aduaneiros que versem sobre relevante e disseminada controvérsia jurídica deverá ser encaminhada pelo Ministro da Economia, “com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da

Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia” (art. 11, *caput*). A segunda parte do *caput* do art. 11 se reveste de especial importância, uma vez que torna claro que, embora a proposta seja encaminhada por um órgão político, consubstanciado na pessoa do Ministro da Economia, referida proposição deverá, necessariamente, estar baseada em manifestação de órgãos técnicos de carreira, nomeadamente a PGFN e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Tal previsão afasta a possibilidade de que o instituto em estudo venha a ser utilizado para fins meramente políticos, sendo evidente que a proposta deve se pautar por critérios técnicos utilizados pela PGFN e RFB na confecção da manifestação favorável à realização da transação resolutiva, sempre com respeito aos princípios regentes (art. 1.º, § 2.º).<sup>53</sup> Portanto, ao contrário do que alguns podem supor, não há que se cogitar em delegação de competência normativa do Poder Legislativo para o Executivo. Não se trata de uma escolha arbitrária e aleatória de beneficiários envidada pelo Poder Executivo, mas sim da verificação, no caso em concreto, de situações que, uma vez subsumidas às *condições previstas em lei*, são passíveis da celebração de transação sob o juízo de oportunidade e conveniência da Administração tributária.<sup>54</sup> É inviável a fixação de parâmetros legais que possam delimitar, de forma objetiva, todas

<sup>51</sup> Em novembro de 2019 foi publicada a Portaria PGFN n.º 11.956/2019, com a finalidade de disciplinar os procedimentos, requisitos e condições necessárias à realização da transação na cobrança da dívida ativa da União, cuja inscrição e administração sejam de sua responsabilidade. O primeiro edital divulgado pela PGFN e cujo prazo de adesão se encerrou em 28 de fevereiro de 2020, considerava elegíveis para adesão os débitos inscritos em dívida ativa até a data de adesão, inclusive os débitos provenientes de parcelamentos em andamento ou rescindidos, em discussão judicial ou já em fase de execução fiscal ajuizada, de devedores cujo valor consolidado inscrito em dívida ativa fosse igual ou inferior a R\$ 15 milhões, devendo tal quantia ser considerada separadamente para débitos decorrentes de contribuições previdenciárias. Já em 18 de março de 2020 foi publicada a Portaria PGFN n.º 7.820, de 18.03.2020, estabelecendo “as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos do coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU”.

<sup>52</sup> A Portaria n.º 11.956/2019 previu, em seu art. 23, os *ratings* relacionados aos créditos em cobrança (créditos tipo A, B, C, D) e fixou, no art. 24, os critérios segundo os quais são considerados irre recuperáveis os créditos inscritos em dívida ativa da União.

<sup>53</sup> Assim, embora se reconheça que existe, de fato, certa margem de discricionariedade por parte do Ministro de Estado da Economia, o juízo de oportunidade e conveniência é tomado a partir de prévio parecer lavrado com base em critérios estritamente técnicos, além de ser digno de mencionar que a proposta de transação deverá, necessariamente, atender aos requisitos, limites e condições previstos em lei, sob pena de responsabilização pessoal do agente público nas esferas civil, penal e administrativa, quando comprovada fraude ou dolo (art. 20).

<sup>54</sup> Embora a possibilidade de diferimento ou moratória possa, a uma primeira vista, equivaler aos parcelamentos especiais outrora concedidos pela Administração Tributária, no caso da transação a oportunidade e conveniência da concessão de tal benesse caberá ao Fisco, não bastando o mero enquadramento do contribuinte nos parâmetros legalmente previstos.

as situações passíveis da celebração de uma transação. À semelhança do que se observa no direito alienígena, a análise da viabilidade da transação é casuística e, ainda que com o apoio de critérios fixados em lei, depende necessariamente do juízo de oportunidade e conveniência do administrador público.<sup>55</sup>

A proposta de adesão, bem como a eventual adesão do sujeito passivo não poderão ser utilizadas como “fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes, e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas” (art. 11, parágrafo único, da MP n.º 899/2019; art. 17, § 1.º, do PLV n.º 2/2020). Deverá ser dada ampla publicidade à proposta de adesão, mediante divulgação, na imprensa oficial e nos sítios dos órgãos, de edital que especifique objetivamente as hipóteses de fato e de direito nas quais é proposta a transação no contencioso tributário, aberta à adesão de todos os sujeitos passivos que nela se enquadrem e satisfaçam às condições previstas na lei e no edital (art. 12, da MP n.º 899/2019; art. 18, do PLV n.º 2/2020).<sup>56</sup> A transação por adesão, que será feita exclusivamente por meio eletrônico (art. 19, § 3.º, da MP n.º 899/2019; art. 23, § 3.º, do PLV n.º 2/2020), apenas poderá ser celebrada caso fique constatada existência de controvérsia na data de publicação do edital. Nessa senda, deverá estar em curso ação judicial, embargos à execução fiscal ou recurso administrativo pendente de

***A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva proferida antes da celebração da transação, valendo dizer que decisão judicial superveniente não terá o condão de rescindir acordo realizado anteriormente***

juízo definitivo, relativamente à tese objeto da transação (art. 13, da MP n.º 899/2019; art. 19, do PLV n.º 2/2020). Uma vez deferida a solicitação de transação, operará-se à aceitação plena e irrevogável do devedor quanto às condições estabelecidas na lei e na respectiva regulamentação, constituindo-se confissão irrevogável e irrevogável dos créditos abrangidos pela transação (art. 14, § 1.º, da MP n.º 899/2019; art. 3.º, § 1.º, do PLV n.º 2/2020).

Diversamente do texto da MP, que não havia destinado capítulo específico para a modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de baixo valor, o PLV dedica o capítulo IV à referida modalidade, que será realizada na pendência de impugnação, recurso ou reclamação administrativa ou no processo de cobrança da dívida

ativa da União (art. 25, do PLV n.º 2/2020).<sup>57</sup> Destarte, ao prever expressamente que o contencioso administrativo fiscal de pequeno valor será considerado aquele cujo lançamento fiscal ou controvérsia não supere sessenta salários mínimos (art. 24, I) e que tenha como sujeito passivo pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte (art. 25, parágrafo único, do PLV n.º 2/2020), o PLV sana a omissão da MP n.º 899/2019.

O PLV n.º 2/2020 acrescentou como causas de rescisão comuns a todas as modalidades de transação: i) a comprovação de prevaricação, concussão ou corrupção passiva na sua formação; ii) a ocorrência de dolo, fraude, simulação, erro essencial quanto à pessoa ou quanto ao objeto do conflito, e iii) a ocorrência de alguma das hipóteses rescisórias previstas no termo de transação, ou na própria lei ou edital referente à proposta. Aos contribuintes com transação rescindida é vedada, pelo prazo de dois anos contados da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a débitos distintos (art. 4.º, § 4, do PLV n.º 2/2020). A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva proferida antes da celebração da transação, valendo dizer que decisão judicial superveniente não terá o condão de rescindir acordo realizado anteriormente (art. 16, I, da MP n.º 899/2019; art. 19, parágrafo único, do PLV n.º 2/2020). Como limitação temporal, tem-se a vedação expressa à celebração de nova transação com contribuintes que

<sup>55</sup> Nessa senda, a margem de discricionariedade outorgada à Administração para a celebração da transação deve funcionar como um filtro de seleção dos casos que fazem jus à utilização do instituto, impedindo que grupos influentes junto ao Poder Legislativo obtenham indevidas benesses – situação esta comumente observada nos antigos parcelamentos extraordinários. Repise-se, por fim, que embora haja certa margem de valoração, as escolhas da Administração tributária deverão estar pautadas, em qualquer situação, pelo princípio da proporcionalidade, com aferição dos critérios de adequação e necessidade, bem como pelo princípio da razoabilidade e eficiência administrativas.

<sup>56</sup> À semelhança do que previsto na legislação francesa (art. L251 A, do LPF), pretendeu-se atribuir maior ênfase à necessidade de transparência, ao prever a obrigatoriedade de divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, evitando-se com isso a quebra de isonomia e imparcialidade ao permitir um maior controle por parte de outros administrados.

<sup>57</sup> Nesse ponto, destaca-se aparente incongruência com o disposto no art. 3.º, IV e V, supostamente aplicável a todas as modalidades de transação, por se situar no capítulo das disposições gerais. De todo modo, diante da inexistência de expressa ressalva no texto das disposições gerais, deve prevalecer a disposição especial do art. 25.

tiveram a transação rescindida, pelo prazo de dois anos a contar da rescisão (art. 4º, § 4º). O PLV abriu, ainda, a possibilidade de se transacionar valores superiores aos fixados em ato do Ministro da Economia ou do Advogado-Geral da União, desde que haja prévia e expressa autorização ministerial, admitida a delegação (art. 8º).<sup>58</sup>

### 3 TRANSAÇÃO NO DIREITO COMPARADO

De forma diversa ao que se deu no Brasil, onde o art. 171 do Código Tributário Nacional demorou aproximadamente meio século para ser regulamentado, formas alternativas de solução de controvérsias em matéria tributária já vinham sendo adotadas em ordenamentos jurídicos estrangeiros em que os entraves de ordem principiológica foram amplamente superados. Em sistemas tributários de países como Itália, Alemanha, Portugal, Espanha, Estados Unidos e Reino Unido, a discussão não mais gira em torno da compatibilidade do instituto com o interesse público, mas prioriza o debate concernente a estruturas para sua operacionalização.

Na *Itália* é previsto o instituto do *accertamento con adesione*,<sup>59</sup> consistente em uma forma consensual de apuração da base tributável. O art. 11 da Lei n.º 241/1990 prevê expressamente que a Administração Tributária poderá concluir, sem prejuízo dos direitos de terceiro e em qualquer caso de persecução do interesse público, acordos com os interessados a fim de determinar o conteúdo discricionário do provi-

### ***Em sistemas tributários de países como Itália, Alemanha, Portugal, Espanha, Estados Unidos e Reino Unido, a discussão não mais gira em torno da compatibilidade do instituto com o interesse público, mas prioriza o debate concernente a estruturas para sua operacionalização***

mento final ou substituí-lo.

O instituto italiano consiste em um procedimento de avaliação realizado entre o contribuinte e o representante da Administração Tributária, mediante o qual o primeiro expressa sua colaboração com os denominados *uffici fiscali*. Por meio de referido ajuste, o contribuinte pode resolver a disputa sem a necessidade de recorrer a um processo judicial, enquanto a Administração Tributária obtém o pagamento sem enfrentar processos morosos e entraves judiciais.<sup>60</sup> O *accertamento con adesione* é aproveitável a todas as categorias de contribuintes e abrange tanto impostos diretos quanto indiretos e tem como um de seus benefícios a redução das multas na proporção de 1/3 do mínimo exigido por lei. Em que pese o termo “adesão”, referido ajuste pode ser de iniciativa tanto do Fisco, por meio de

um convite para comparecimento, quanto do contribuinte, caso este em que será redigida uma solicitação com a formulação de uma proposta de *accertamento*. Nesse ponto, o instituto em comento se diferencia da transação por adesão prevista na MP n.º 899/2019, que necessariamente dependerá de proposta de transação por parte da Administração Tributária.

A efetivação, ou não, do *accertamento con adesione* dependerá das tratativas levadas a efeito pelas partes em termos contraditórios, o que poderá demandar a realização de diversas reuniões, nas quais é permitido ao contribuinte se fazer acompanhar da presença de um advogado. Uma vez que as partes cheguem a um consenso, é assinado o acordo e todo o procedimento é concluído apenas com o pagamento da primeira parcela referente aos montantes ajustados. Caso não seja fixado qualquer acordo, o contribuinte poderá recorrer ao Poder Judiciário para contestar a ação do Fisco.

O debate concernente à viabilidade de realização de acordos entre Administração tributária e contribuinte se reveste de especial importância na *Alemanha*, já que, diferentemente de países como Itália e Espanha, não há previsão em lei que autorize essa prática. Porém, a despeito da ausência de lei autorizativa, a admissibilidade dos denominados acordos sobre matérias de fatos (*tatsächliche Verständigung*) decorre indiretamente das disposições do código tributário, sendo amplamente aceitos pela jurisprudência voltada

<sup>58</sup> Nesse tocante, não andou bem o legislador, haja vista que é possibilitada a concentração da decisão acerca da ampliação dos valores sujeitos à transação em um único órgão político, permitindo que sobre dita autorização se dê, ainda, mediante delegação. Há que se impor balizas aos poderes administrativos dos órgãos políticos, sob pena de subverter a necessária discricionariedade na celebração da transação tributária, convalidando-a em possível arbitrariedade, dado o grau de subjetivismo de que tal ato estará fatalmente revestido, ante a inexistência de critérios legais ou sequer técnicos que o embasem.

<sup>59</sup> Referido instituto é conhecido como *concordato*, em alusão ao seu precedente *concordato tributario*.

<sup>60</sup> Informações disponíveis em: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/accertamenti/contenzioso-e-strumenti-deflativi/accertamento-con-adesione-cont-strum-defl>. Acesso em: 02 mar. 2020.

à pacificação de temas de difícil valoração,<sup>61</sup> que, juntamente com a Administração tributária, é responsável pelo seu desenvolvimento na Alemanha. Por meio do *tatsächliche Verständigung*, Fisco e contribuinte estabelecem um diálogo com o fito de eliminar incertezas e de esclarecer questões específicas relacionadas a fatos pretéritos, com vista à determinação da base tributável.

De acordo com a jurisprudência alemã, tais acordos não possuem natureza contratual e seu caráter vinculativo decorre do princípio da boa-fé.<sup>62</sup> Por outro lado, apesar de não serem assim nominados, os acordos sobre matérias de fatos equivalem a transações, já que envolvem concessões recíprocas e impedem que o contribuinte volte a discutir judicialmente questão que foi objeto de comum acordo entre as partes.

Em suma, o procedimento fiscal na Alemanha é desenvolvido a partir de um “processo de esclarecimento cooperativo”, buscando-se a democratização da Administração Pública por meio da abertura de canais que permitam a participação

## As recentes proposições introduzidas no Brasil guardam alguma semelhança tanto com o modelo italiano quanto com o alemão, haja vista a possibilidade de se estabelecer um acordo com o contribuinte ainda na fase administrativa

do contribuinte nos procedimentos administrativos<sup>63</sup> sob os princípios da investigação<sup>64</sup> e cooperação. As recentes proposições introduzidas no Brasil guardam alguma semelhança tanto com o modelo italiano quanto com o alemão, haja vista a possibilidade de se estabelecer um acordo com o contribuinte ainda na fase administrativa.

Assim como na Itália, a Espanha possui legislação prevendo forma de resolução consensual de litígios

na seara tributária. O artigo 155 da Ley General Tributaria prevê as *Actas con Acuerdo* e as *Actas de Conformidad*, divergindo a doutrina espanhola a respeito da natureza jurídica de referido instituto. Enquanto parte da doutrina considera as *actas* como espécies de transação, há aqueles que afirmam se tratar de atos unilaterais da Administração, seguidos de adesão pelo contribuinte.<sup>65</sup> Com efeito, o § 4.º do art. 155 da Ley General Tributaria<sup>66</sup> prevê que o acordo estará perfectibilizado mediante a subscrição da *acta* pelo sujeito passivo, valendo dizer que a adesão formalizará o negócio. Em que pese a divergência acerca da natureza jurídica das *actas* na doutrina espanhola, entendemos que o fato de a proposta depender exclusivamente da iniciativa da Administração tributária, com a faculdade de adesão pelo contribuinte, não afasta a natureza transacional do acordo, já que as partes consentem em fazer concessões recíprocas com vista a pôr termo a um litígio, prevenindo-se, ainda, futuros litígios em relação ao que foi ajustado. Aliás, a natureza de referido acordo em muito se asse-

<sup>61</sup> Cf. POLIZELLI, op. cit., 2013, p. 17.

<sup>62</sup> “Independentemente da questão acerca da natureza de tais acordos, o importante é pontuar o destaque dado pelo Direito alemão, na prática, à solução consensual: embora haja alguma resistência à transação tributária, tanto que a jurisprudência evita, nos acordos celebrados nos procedimentos de fiscalização, a utilização do termo ‘contrato de transação’, as soluções consensuais concretas são constantes.

Há, inclusive, uma providência prevista no ordenamento jurídico, a audiência entre a Fazenda Pública e contribuinte, que oferece fértil campo para transações. O objetivo imediato da audiência, na verdade, não é a transação, mas a aproximação entre contribuinte e Fazenda, para que, juntos, possam esclarecer uma situação incerta, evitando-se a prolação de um ato unilateral de juridicidade duvidosa. Na prática, contudo, a delimitação da situação incerta é durante a audiência e, muitas vezes, realizada no âmbito de um procedimento dialético e negociado”. MELO FILHO, op. cit., 2018, p. 371.

<sup>63</sup> Vale a pena a transcrição das lições de Onofre Alves Batista Jr: “Na Alemanha, em sintonia com a ideia de democratização da administração pública por meio da abertura à participação do administrado nos procedimentos administrativos, o procedimento fiscal desenvolve-se mediante verdadeiro ‘processo de esclarecimento cooperativo’. No procedimento de fiscalização, o contribuinte, nos termos do § 200 da AO, pode e deve colaborar na fixação dos pressupostos de fato do lançamento. Por sua vez, o agente fiscal, nos termos do § 199 da AO, deve informar-lhe sobre as possíveis consequências fiscais decorrentes de tal fixação. Assim, no curso do procedimento, ocorrem, com frequência, verdadeiras ‘discussões de trabalho’ ou ‘conversações provisórias’, nas quais os agentes fiscais ajustam com os contribuintes os supostos de fato e resolvem questões jurídicas controversas. Ao término do procedimento de fiscalização, nos termos do § 201 da AO realiza-se a chamada *Schlussbesprechung* (entrevista final), na qual se discutem os fatos controvertidos, bem como a qualificação dos dados comprovados pela fiscalização e suas consequências jurídicas. A entrevista final tem função de eliminar consensualmente os aspectos polêmicos do lançamento e, sempre que possível, obter uma ‘regulação global negociada’ (*Paketlösung*), que ponha fim, da maneira mais contudente possível, à controvérsia decorrente da ação fiscal”. BATISTA JR., Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 372.

<sup>64</sup> A respeito do princípio da investigação no Direito Tributário Alemão: “O procedimento da averiguação serve para que as autoridades consigam conhecer o caso que deve ser submetido à tributação. Como se lê no § 85 AO, que consagra as tarefas das autoridades fiscais de uma maneira bem ampla e geral, é obrigatório para estas autoridades fixar os impostos conforme as leis e sobretudo observar o princípio da igualdade. Deriva-se deste parágrafo e do § 88 AO o princípio da investigação, cujo conteúdo é a obrigação de investigar o tipo legal *ex officio*”. JAEGER JUNIOR, Augusto; NÖRDMEIER, Carl Friedrich. **Direito Tributário Alemão**. Porto Alegre: Grupo de pesquisa Direito Internacional Econômico da UFRGS, fev. 2014. Disponível em: <http://www.direito-internacional.org/artigo.php?cod=113>. Acesso em: 03 mar. 2020.

<sup>65</sup> “Acerca da natureza das *actas*, há certa controvérsia na doutrina espanhola, que se divide entre os que as consideram espécies de termos da transação e os que as consideram atos unilaterais da Administração seguidos da adesão do contribuinte. Parece-nos que existe conteúdo transacional nas *actas*, embora os termos da transação estejam fixados de forma rígida na lei: tanto as *actas con acuerdo* quanto as *actas de conformidad* têm natureza bilateral, envolvem concessões recíprocas e possuem conteúdo negocial”. MELO FILHO, op. cit., 2018, p. 383.

<sup>66</sup> “[...] 4. El acuerdo se perfeccionará mediante la suscripción del acta por el obligado tributario o su representante y la inspección de los tributos [...]”.

melha à modalidade de transação por adesão recém introduzida no ordenamento jurídico brasileiro, cuja iniciativa de proposta é exclusiva da Administração tributária, facultando-se ao devedor a sujeição, ou não, aos seus integrais termos.

Por servirem para firmar acordo relativo ao esclarecimento de questões que envolvam a apreciação de conceitos jurídicos indeterminados, as *actas con acuerdo* também guardam alguma semelhança com o *tatsächliche Verständigung* da Alemanha, lembrando-se que os acordos neste país são formalizados com base na jurisprudência e por decorrência indireta de dispositivos do código tributário alemão. Ainda de forma similar ao observado na Alemanha, as *actas con acuerdo* permitem uma aproximação entre a Administração tributária e o contribuinte já durante a fase de fiscalização, a fim de que ambos cheguem a um consenso acerca de questões controvertidas que dependem da valoração de conceitos jurídicos indeterminados e de mecanismos abertos de estimativas. Embora a edição da MP n.º 899/2019 tenha tornado possível, no Brasil, um maior diálogo entre o Fisco e o contribuinte na fase administrativa, não é possível o estabelecimento de um consenso ainda na fase fiscalizatória, haja vista a necessidade da prévia existência de uma controvérsia

**Embora a edição da MP n.º 899/2019 tenha tornado possível, no Brasil, um maior diálogo entre o Fisco e o contribuinte na fase administrativa, não é possível o estabelecimento de um consenso ainda na fase fiscalizatória, haja vista a necessidade da prévia existência de uma controvérsia**

sia (art. 13, da MP n.º 899/2019).

Na França,<sup>67 68</sup> a transação é permitida em relação a todos os tributos, tendo o legislador categorizado o instituto como um instrumento de *jurisdiction gracieuse*, inserido no Capítulo III (*les remises et transactions à titre gracieuse*). A transação é prevista no § 3.º do artigo L247 do LPF, que estabelece que a Administração poderá conceder, a pedido do contribuinte, a redução de multas ou dos juros de mora referidos no artigo 1727 do Código Tributário francês. Assim, de forma semelhante ao que se observa no Brasil (MP n.º 899/2019), a legislação francesa permite a efetivação da transação com relação à multa e aos juros, sendo vedada a negociação

do valor concernente ao principal.

O contribuinte pode solicitar a suspensão do pagamento, caso em que ele terá um prazo de quinze dias para oferecer garantias. Após apreciação do pedido do contribuinte, a Administração tributária poderá: i) rejeitar o pedido do contribuinte; ii) deferir o pedido, levando à anulação da tributação controvertida; ou iii) deferir parcialmente o pedido do contribuinte, com modificação parcial da tributação. Caso o contribuinte não se resigne com o resultado da decisão, poderá recorrer do juiz competente dentro de dois meses após a decisão expressa da Administração tributária. Quando uma transação se torna definitiva após o cumprimento das obrigações e aprovação pela autoridade competente, nenhum procedimento pode ser adotado pelo contribuinte para contestar o valor das multas ou do imposto (art. L251, do LPF). Trata-se de uma limitação temporal imposta à transação, que apenas poderá ser celebrada “durante o denominado *contentieux de l’impôt* ou *contentieux de l’assiette*, onde a Administração e contribuinte discutem a legalidade da imposição e dos valores lançados pelo Fisco”.<sup>69</sup> Em respeito ao princípio da transparência, o Ministro responsável pelo orçamento fica encarregado de publicar, anualmente, um relatório sobre a aplicação da política de descontos e transações pela Admi-

<sup>67</sup> O sistema processual tributário francês, de forma similar à sistemática brasileira, possui um contencioso administrativo ou não jurisdicional, no qual o contribuinte poderá contestar a exatidão da tributação, desde que de forma séria e particularmente fundamentada. O contencioso administrativo é desenvolvido em três fases distintas, sendo a primeira delas a fase de liquidação do tributo, em que se cuida da fixação da matéria imponible e da determinação do valor da obrigação. A segunda fase é a fiscalizatória, destinada à reparação de omissões e insuficiências da liquidação. A última fase é a de cobrança (*encaissement*), na qual é promovida a Execução Fiscal em face do devedor com base nos dispositivos do *Livre des Procédures Fiscales* (LPF). Cf. MELO FILHO, op. cit., 2018, p. 359-360.

<sup>68</sup> A respeito dos países que adotam a Execução Fiscal Administrativa, faz-se oportuna a transcrição das lições de João Aurino de Melo Filho: “A chamada execução fiscal administrativa, mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo (ao menos naqueles que estudamos), não se processa nos tribunais administrativos, mas sim na própria Administração Tributária Ativa. Chamamos atenção, pois, para o fato de que não importa o sistema de jurisdição do país, uma ou administrativa: na execução fiscal administrativa os atos administrativos de execução não dependem nem são realizados por um órgão independente (juízes do Poder Judiciário ou juízes administrativos), mas, sim, pela própria Administração Fiscal. Esclarecemos isso para que não se reputem inadequadas eventuais comparações do nosso sistema com países que adotam o contencioso administrativo. De fato, se, nestes países, a execução tramitasse perante o juiz administrativo, apenas se poderia falar em execução fiscal administrativa em um sentido amplo, posto que os atos seriam realizados por órgão jurisdicional independente, mesmo situado na esfera administrativa; mas reiterar-se, não é isso o que ocorre: mesmo nos países que adotam o contencioso administrativo, a execução é promovida pelos órgãos da própria Administração Fazendária, não pelos tribunais administrativos. Os tribunais administrativos, nestes países, exercem uma função específica, cabendo-lhes a resolução da lide de pretensão discutida (decidindo controvérsias entre particulares e Administração acerca de questões específicas de fato ou de direito), cabendo à Administração a execução material dos seus atos administrativos. Nos países de jurisdição que adotam a execução fiscal administrativa, ocorre uma divisão parecida, cabendo, entretanto, ao Judiciário o papel que, nos países que adotam o contencioso administrativo, cabe aos tribunais administrativos” (MELO FILHO, op. cit., 2018, p. 331).

<sup>69</sup> OLIVEIRA, op. cit., 2015, p. 72.



nistração tributária, mencionando o número, o valor total e médio dos descontos concedidos a pessoas jurídicas e físicas (art. L251 A).<sup>70</sup>

Por fim, é interessante registrar a existência dos *agréments fiscaux* no ordenamento jurídico francês, que são considerados contratos econômicos com cláusulas fiscais, por meio dos quais o Estado, oferecendo determinadas vantagens fiscais, obtém a adesão dos contribuintes a determinados objetivos econômicos vinculados a operações previamente fixadas e que são consideradas prioritárias para o Poder Público (art. 210-B 3 do CGI do *Code Général des Impôts*).<sup>71</sup>

Já a política do IRS, nos *Estados Unidos*, é voltada a oferecer oportunidades aos contribuintes para recolhimento de seus débitos, mediante diversos procedimentos formais que podem gerar a transação antes mesmo de eventual julgamento do caso na via administrativa ou judicial.<sup>72</sup> Nesse ponto, o princípio da eficiência justifica que a transação seja o meio mais comum para a resolução de uma controvérsia de natureza tributária nos Estados Unidos, já que dados do IRS indicam que a arrecadação é maior em casos de acordo do que quando se promove uma cobrança forçada.<sup>73</sup> O Capítulo 74 do *Internal Revenue Code* traz em seu bojo os *Closing Agreements and Compromises*, estabelecendo a possibilidade da realização de transação tributária entre o IRS e os contribuintes. O § 7121 do IRC

***Já a política do IRS, nos Estados Unidos, é voltada a oferecer oportunidades aos contribuintes para recolhimento de seus débitos, mediante diversos procedimentos formais que podem gerar a transação antes mesmo de eventual julgamento do caso na via administrativa ou judicial***

prevê que o secretário da Receita está autorizado a celebrar um acordo por escrito com qualquer pessoa em relação a qualquer imposto interno sobre a renda. Após aprovação, o acordo será definitivo, não podendo ser revisto na via administrativa, exceto se for demonstrada fraude, improbidade ou deturpação de um fato relevante (§ 7121, *b*). Por sua vez, o § 7122 do IRC trata dos denominados *offers-in-compromise*, consistentes em ofertas de pagamento em dinheiro, pelo contribuinte, de valor inferior ao efetivamente devido (§ 7122, *c*, 1, A) Além da oferta para pagamento em valor inferior ao do débito, o dispositivo em questão prevê, ainda, a possibilidade de oferta de pagamentos periódicos (*periodic payment offer-in-compromise*), a qual deverá estar acompanhada do

pagamento da primeira parcela (§ 7122, *c*, 1, B).<sup>74</sup>

Especificamente no que concerne à denominada *doubt as to collectibility*, uma oferta não será aceita se o IRS acreditar que o contribuinte possui efetivas condições de pagar integralmente o débito tributário. A análise do IRS é feita com base em rendimentos e ativos do contribuinte para determinar o potencial de pagamento do contribuinte, havendo uma clara preocupação em se atender ao princípio da capacidade contributiva (*ability to pay*). O art. 5.º da MP n.º 899/2019 externa preocupação similar, ao fixar que a transação na cobrança da Dívida Ativa da União poderá dispor sobre a concessão de descontos que “sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação”, a critério da autoridade fazendária. A avaliação do grau de recuperabilidade do crédito será feita, necessariamente, mediante análise financeira e patrimonial do devedor, devendo ser avaliada a capacidade contributiva do contribuinte antes que seja celebrada a transação.

Em *Portugal*, o art. 30 (2) da Lei Geral Tributária (LGT) estabelece que “O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária”. Observa-se que, embora o dispositivo contenha em si uma vedação geral à celebração de transação em razão da indis-

<sup>70</sup> Cabe assinalar que, no Brasil, o Projeto de Lei de Conversão n.º 2/2020 traz regra similar em seu art. 1.º, § 3.º.

<sup>71</sup> “Na França, os denominados *agréments fiscaux* surgiram a partir da segunda metade do século XX. Consistiam na outorga de benefícios fiscais a certos agentes econômicos em troca do cumprimento por estes de determinados objetivos privilegiados pelo Estado. Esses objetivos eram normalmente previstos no plano de desenvolvimento econômico e social. Os *agréments fiscaux* caracterizam-se, portanto, como mecanismos de incitação. Incitam as empresas a se comportarem de determinada forma, privilegiada pelo Estado, em troca de vantagens fiscais”. OLIVEIRA, op. cit., 2015, p. 57 -58.

<sup>72</sup> GODOY, op. cit., 2010, p. 87.

<sup>73</sup> Cf. MELO FILHO, op. cit., 2018, p. 358.

<sup>74</sup> Merecem transcrição os ensinamentos de Philippe Toledo Pires de Oliveira, que bem sintetiza os fundamentos que levam a Administração tributária a aceitar um *offer-in-compromise*: “Três são os fundamentos que justificam a aceitação de uma proposta desse gênero pelo Fisco: (a) dúvida quanto à responsabilidade do sujeito passivo (*doubt as to liability*): quando houver controvérsia quanto à existência ou o valor do tributo devido; (b) dúvida quanto à responsabilidade de pagamento do contribuinte (*doubt as to collectibility*): quando o contribuinte não tiver condições financeiras de pagar a totalidade do valor devido ao Fisco; e (c) dúvida quanto à efetividade da Administração Tributária (*effective tax administration*): quando a política pública ou a equidade indicarem conveniente”. OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires de. A Transação em Matéria Tributária no Direito Comparado. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, São Paulo, v. 7, n. 41, p. 165-178, nov.dez. 2013, p. 176.

ponibilidade do crédito tributário, não elimina a possibilidade de que sejam fixadas condições para sua redução ou extinção, desde que haja respeito aos princípios da igualdade e legalidade. Vale dizer, em outros termos, que a transação tributária apenas será possível nos casos em que existir lei fixando as condições para sua realização,<sup>75</sup> condições essas que devem estar balizadas pelo princípio da igualdade e pelo seu consectário, consistente no princípio da capacidade contributiva.

Nesse ponto, de se registrar que o Código de Procedimento Tributário e de Processo Tributário (CPPT) prevê procedimentos prévios ao lançamento que abrem azo à fixação de um acordo, já que permitem que contribuinte e Administração discutam acerca de elementos da obrigação tributária, inclusive com a possibilidade de realização de perícias antes da constituição do crédito.<sup>76</sup> Com efeito, o CPPT prevê um procedimento de avaliação prévia, no qual os contribuintes poderão, mediante a comprovação de interesse legítimo e o pagamento de uma taxa, solicitar a avaliação de bens ou direitos que constituam a base de cálculo dos tributos. Referida avaliação possui efeitos vinculativos para a Administração tributária pelo período de três anos (art. 58).

No Reino Unido, o procedimento para a realização de acordos entre contribuinte e a Administração tributária é facilitado, sendo propiciada ao contribuinte a oportunidade de solicitar à HM Revenue and Customs (HMRC), via telefônica ou online, um acordo para a realização do pagamento, a suspensão da ação de

**No Reino Unido, o procedimento para a realização de acordos entre contribuinte e a Administração tributária é facilitado, sendo propiciada ao contribuinte a oportunidade de solicitar à HM Revenue and Customs (HMRC), via telefônica ou online, um acordo para a realização do pagamento, a suspensão da ação de cobrança por determinado período ou a renúncia ao imposto**

cobrança por determinado período ou a renúncia ao imposto. Caberá ao *Debt Management and Banking Department* da HMRC (DM) proceder a uma avaliação patrimonial-financeira do contribuinte antes de decidir acerca do deferimento, ou não, do pedido. Ou seja, antes da celebração de qualquer acordo, seja para redução ou parcelamento da dívida, o DM investiga a capacidade contributiva do contribuinte, realizando diversos questionamentos de cunho pessoal, que envolvem sua renda, gastos familiares, economias e investimentos.

Após a análise detalhada da situação financeira do contribuinte, o DM decidirá se realmente não é possível o pagamento integral e imediato do tributo; em casos mais complexos, podem ser pedidas mais evidências antes de ser tomada uma decisão. Caso a HMRC acredite que

o contribuinte tem efetivos meios de pagar o tributo de forma integral e imediata, exigirá que ele o faça assim que entrar em contato com a Administração tributária, mediante pagamento com cartão de crédito ou débito por via telefônica. Por outro lado, quando a HMRC entender que o contribuinte não tem condições de pagar imediatamente o tributo, poderá oferecer tempo extra para o pagamento, oferecendo um plano de pagamento parcelado via débito direto, nas datas acordadas.

De forma similar ao que ocorre no sistema norte-americano (*doubt as to collectibility*), na hipótese de a HMRC entender que o contribuinte não necessita de mais tempo para efetivar o pagamento do tributo devido, será recusado o acordo e exigido o pagamento imediato. Decorrido o prazo para pagamento, será iniciada uma ação de execução forçada em face do contribuinte. A decisão da HMRC é irrecorrível, sendo facultado ao contribuinte unicamente fazer uma reclamação quanto ao tratamento que lhe tenha sido dispensado pela Administração tributária na tratativa do caso.<sup>77</sup>

## 4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. O presente trabalho pretendeu esboçar um panorama geral da transação tributária no Brasil e no Direito comparado, com ênfase em alguns países que demonstraram pioneirismo ao se desvencilhar do dogma da vedação da celebração de acordos com administrados em razão dos princípios da supremacia e indisponibilidade do interesse público.

<sup>75</sup> Nesse mesmo sentido, confira-se o posicionamento de Diogo Gomes Carvalhas: "O princípio da indisponibilidade do crédito tributário está refletido nos artigos 30º (2), 36º (3), 37º (2) LGT e 85º (3) CPPT. Este princípio significa basicamente não ser possível conceder uma isenção ou redução da obrigação fiscal não previstas legalmente, nem unilateral, nem bilateralmente. Estando a administração obrigada a cobrar os impostos legalmente devidos, não podendo renunciar a tal cobrança. Mas trata-se de um princípio que o legislador pode legalmente afastar, basta verificar que a indisponibilidade tributária é prevista entre nós no 30º (2) LGT, portanto, poderia, em termos formais, ser derrogada pela simples posteridade da lei ou decreto-lei". CARVALHAS, Diogo Gomes. *Sobre a Admissibilidade e Existência do Contrato de Transação no Direito Fiscal Português*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2016, p. 11-12.

<sup>76</sup> Cf. MELO FILHO, op. cit., 2018, p. 347-348.

<sup>77</sup> Informações disponíveis em: <https://www.gov.uk/difficulties-paying-hmrc/print>. Acesso em: 08 mar. 2020.

2. Não obstante certa resistência em regulamentar o instituto da transação no Brasil, o fenômeno da desjudicialização já é uma realidade em muitos países e vem se consolidando como uma efetiva alternativa para incremento do poder arrecadatório estatal, diante da morosidade na resolução dos conflitos por um Judiciário assoberbado, bem como do baixo grau de satisfatividade de grande parte dos executivos fiscais. O elevado grau de litigiosidade envolvendo créditos da União não tem trazido resultados profícuos do ponto de vista da arrecadação tributária, razão pela qual é demandada a criação de instrumentos que sejam focados no encerramento de controvérsias tanto na esfera administrativa, quanto na judicial. Nesse passo, a transação representa uma das práticas tendentes à desjudicialização de controvérsias, na medida em que oportuniza que as partes promovam entre si uma aproximação por meio de diálogo e entabulem um acordo com vista a rematar determinado litígio.

3. Experiências bem-sucedidas do direito comparado evidenciam que nem sempre a judicialização de controvérsias na seara tributária atende da melhor forma ao interesse público. O enfraquecimento do dogma proibitivo da transação se deveu, em suma, ao alto custo da judicialização da cobrança de créditos tributários e aos poucos resultados advindos de grande parte dos litígios. O sucesso dos modelos estrangeiros permite inferir que não é adequado que os princípios da indisponibilidade e da supremacia do interesse público constituam óbices intransponíveis à transação: desde que respeitados os parâmetros legalmente previstos e feita a adequada ponderação de interesses, é dado ao administrador público celebrar acordos que visem à maior eficiência da arrecadação tributária.

***A redução da litigiosidade e consequente desobstrução do Judiciário interessa a toda a coletividade e, nesse sentido, a transação na seara tributária passa a desempenhar um importante papel, cuja real efetividade começa a ser testada agora***

4. Nessa senda, foram envidadas as primeiras iniciativas no Brasil com o intuito de regulamentar o art. 171, do CTN, a exemplo do Projeto de Lei Geral de Transação Tributária (PL n.º 5.082/2009) e do PLC n.º 469/2009 que, embora consubstanciem alternativas à desobstrução do Judiciário por meio da implementação de meio alternativo de resolução de controvérsias tributárias que assegure maior eficiência do ponto de vista da arrecadação tributária, ainda estão em tramitação, não havendo sido aprovados. Ainda se espelhando nas experiências de países que admitem uma relação menos hierarquizada entre as partes, o Brasil finalmente regulamentou, por meio da MP n.º 899/2019, o art. 171, do CTN, possibilitando a utilização da transação tributária como instrumento de resolução de conflitos. Referida proposição tem por objetivo a redução do estoque dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, limitados àqueles classificados como irre recuperáveis ou de difícil recuperação, com vista ao incremento da arrecadação e fim da criação periódica de parcelamentos especiais que possibilitava a concessão de prazos e descontos a todos

os que se enquadravam na norma, inclusive os detentores de grande capacidade contributiva.

6. A regulamentação do art. 171, do CTN, consiste em um avanço voltado à construção de modelo de arrecadação tributária mais racional, estratégico e menos oneroso aos cofres públicos, mediante a inserção de dispositivos que, inspirados em modelos de sistemas alienígenas, permitem a autocomposição entre Fisco e contribuintes, viabilizando uma maior efetividade na recuperação de créditos inscritos em dívida ativa da União e reduzindo o número de litígios de natureza tributária. A par dos anseios de formulação de um sistema arrecadatório mais racional, célere e efetivo, emerge um cenário de esmorecimento da clássica dicotomia existente entre o Direito Público e o Direito Privado, diante do reconhecimento de que nem todas as relações privadas são fundadas na livre manifestação de vontade, bem como que existem relações fundadas no Direito Público que abrem margem à atuação discricionária dos agentes públicos.

7. A redução da litigiosidade e consequente desobstrução do Judiciário interessa a toda a coletividade e, nesse sentido, a transação na seara tributária passa a desempenhar um importante papel, cuja real efetividade começa a ser testada agora, com a realização das primeiras experiências no Brasil. Apesar da necessidade de inevitáveis refinamentos e ajustes que apenas poderão ser apontados com a prática, a disseminação da ideia de um modelo de arrecadação fiscal mais focado no diálogo e com atuação mais racional e estratégica já foi encetado na realidade brasileira, em sintonia com tentativas bem-sucedidas de países que aplicam há bastante tempo o instituto. ■

## REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. atualizada por Mísabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BATISTA JR., Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa à atuação administrativa autoritária, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei n.º 5.082 de 20 de abril de 2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária, e dá outras providências. Brasília, DF. Aguardando Parecer do Relator na Comissão de Finanças e Tributação (CFT). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em: 17 fev. 2020.
- BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 12452, col. 27 out. 1966, e retificado em 31 out. 1966.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 17 fev. 2020.
- CAPPELLETTI, Mauro. Os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos no Quadro do Movimento Universal de Acesso à Justiça. **Revista de Processo**, São Paulo, v. 19, n. 74, p. 82-97, abr. jun., 1994. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3079670/mod\\_resource/content/1/2.1.%20appelletti%2C%20Os%20metodos%20alternativos.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/3079670/mod_resource/content/1/2.1.%20appelletti%2C%20Os%20metodos%20alternativos.pdf). Acesso em: 15 fev. 2020.
- CARVALHAS, Diogo Gomes. **Sobre a Admissibilidade e Existência do Contrato de Transação no Direito Fiscal Português**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 2016.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CARLETTI, Amilcare. **Dicionário de Latim Forense**. 10. ed. rev. São Paulo: Liv: Ed. Universitária de Direito, 2011.
- COSTA, Alcides Jorge. Algumas notas sobre a Relação Jurídica Tributária. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVEI, Fernando Aurelio (coord.). **Direito Tributário**: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Quartier Latin, 1998.
- CUNHA, Antônio Geraldo da. **Dicionário Etimológico da Língua Portuguesa**. 4. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Lexikon, 2012.
- FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- FUNAGOSHI, Cristina Mari; MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane. **A Realidade da Transação Tributária no Brasil**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, [2018]. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil/>. Acesso em: 17 fev. 2020.
- FURTADO, Lucas Rocha. **Curso de Direito Administrativo**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Transação Tributária**: Introdução à Justiça Fiscal Consensual. Belo Horizonte: Ed. Fórum, 2010.
- HERRARTE, Iñaki Lasagabaster. **Las Relaciones de Sujecion Especial**. Madrid: Civitas, 1994.
- JAEGER JUNIOR, Augusto; NORDMEIER, Carl Friedrich. **Direito Tributário Alemão**. Porto Alegre: Grupo de pesquisa Direito Internacional Econômico da UFRGS, fev. 2014. Disponível em: <http://www.direito-internacional.org/artigo.php?cod=113>. Acesso em: 03 mar. 2020.
- KENNEDDY, Duncan. The Stages of the Decline of the Public/Private Distinction. **University of Pennsylvania Law Review**, Philadelphia, PA, v. 130, p. 1349-1357, 1982. Disponível em: [https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4675&context=penn\\_law\\_review](https://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=4675&context=penn_law_review). Acesso em: 10 fev. 2020.
- LEAL, Vivian de Castro Morales. Contratos Fiscais Prévios e sua Consonância com o Princípio da Legalidade Fiscal. **RFPTD**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, 2016. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/download/18890/16265>. Acesso em: 19 fev. 2020.
- LOPES, Simone Anacleto. Projeto de Lei Geral de Transação em Matéria Tributária: Análise das Consequências Políticas e Econômicas. **Tributação em Revista**, Brasília-DF, Ano 16, n. 56, p. 33-40, jan-jun 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Editora Fórum, 2008.
- MANCUSO, Rodolfo de Camargo. **A Resolução dos Conflitos e a Função Judicial no Contemporâneo Estado de Direito**. São Paulo: Editora RT, 2014.
- MEDAUAR, Odete. **O direito administrativo em evolução**. 2. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: RT, 2003.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade Legislativa do Processo Tributário**. Salvador: JusPodivm, 2018.
- NABAIS, José Casalta. **Contratos fiscais**: reflexões acerca da sua admissibilidade. Coimbra: Coimbra Editora, 1994.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A Transação em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Transação em Matéria Tributária no Direito Comparado. **Revista Brasileira**

de **Direito Tributário**, São Paulo, v. 7, n. 41, p. 165-178, nov.dez. 2013.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil**: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário. São Paulo: PUC-SP, 2016.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos Fiscais**: Viabilidade e Limites no Contexto do Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: USP, 2013.

RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Transação Tributária como Política Pública e a Importância do Gasto Tributário como Critério de Controle. **NOMOS**: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v. 3, n. 2, p. 231-241, 2018.

RIZZARDO, Arnaldo. **Contratos**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013. ROCH, Maria Teresa Soler. Tax Administration vs. Taxpayer: a New Deal? *In*: Annual Meeting Rotterdam, 2012. **Documents**. Rotterdam: EATLP, 2012. Disponível em: <https://www.eatlp.org/uploads/public/Reports%20Rotterdam/Moessner%20lecture.pdf> f. Acesso em: 14 fev. 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Medida provisória da transação tributária cria Refis permanente. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 21 de outubro de 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-21/medida-provisoria-transacao-tributaria-cria-refis-permanente>. Acesso em: 11 mar. 2020.

SCHOUERI, Luís Fernando. **Direito**

**Tributário**. 9. ed. Saraiva: São Paulo, 2019.

SOUZA, Francisco José de. A Reforma Tributária Nacional. **Revista do Serviço Público**, Brasília, DF, v. 98, n. 4, p. 27-56, 1966. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/view/2754>. Acesso em: 10 fev. 2020.

TÔRRES, Heleno Taveira. Princípio da Segurança Jurídica e Transação em Matéria Tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e Arbitragem no Âmbito Tributário**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 299 - 330.

## Nota

# Sonegômetro é utilizado como referência em obra de Ciro Gomes

O placar criado pelo SINPROFAZ para denunciar o rombo nos cofres públicos provocado pela sonegação fiscal foi utilizado como referência para a obra *Projeto Nacional: o Dever da Esperança*, de autoria do político, Advogado e professor universitário Ciro Gomes.

Durante a campanha para a Presidência da República em 2018, Ciro Gomes recebeu representantes do Sindicato em sua residência em Fortaleza, CE. Participaram da reunião o presidente à época, Achilles Frias, os diretores Giuliano Menezes e Juscelino Ferreira, o delegado sindical André Allemão e o filiado e ex-Procurador-Geral do Ceará Fernando Oliveira. Na oportunidade, os dirigentes do SINPROFAZ destacaram os pleitos da Carreira, a importância da atuação da PGFN e os projetos do Sindicato, entre os quais o Sonegômetro.

Na passagem do livro em que cita o Sindicato, o autor faz uma comparação entre números da Administração no exercício de 2018: enquanto a Previdência – ao contrário do que apregoava a campanha difamatória – consumiu apenas 16,8% do orçamento e os gastos com pessoal foram custeados por 8,5% desse mesmo orçamento, os juros de R\$ 342,67 bilhões e a sonegação, cuja estimativa do SINPROFAZ supera os R\$ 550 bilhões, arrasaram as contas públicas. Além do Sonegômetro, o autor utilizou como referências a Lei Orçamentária Anual e o Relatório Anual da Dívida Pública Federal.

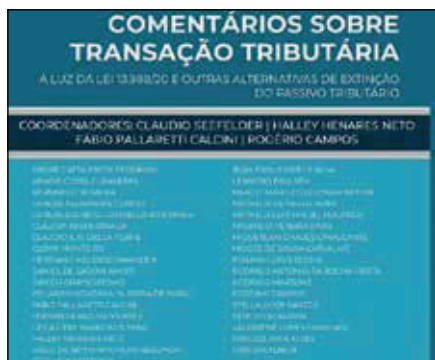


Ciro Gomes apresenta na obra um diagnóstico das principais questões que atrapalham o desenvolvimento da democracia, da liberdade e da justiça no Brasil e propõe um conjunto de ideias capazes de direcionar o país para o futuro desejável. É o que o autor chama de Projeto Nacional de Desenvolvimento: para superar o atraso e a desigualdade, não basta crescimento econômico; é necessário criar condições para promover a justiça social, reparar dívidas históricas com o povo, gerar oportunidades menos desiguais e garantir dinamismo para o mercado interno. ■

## Comentários sobre Transação Tributária

É o título da mais nova obra coletiva coordenada, entre outros, pelos filiados Claudio Seefelder e Rogério Campos. Alinhada aos ideais de convergência e consensualidade que viabilizaram o avanço promovido pela Lei n.º 13.988/2020, a publicação propõe a análise de pontos específicos, inexplorados ou, ainda, controversos relacionados ao marco legal da transação tributária. A obra conta com prefácios dos ministros Luiz Fux, do Supremo Tribunal Federal, e Gurgel de Faria, do Superior Tribunal de Justiça.

As análises constantes da publicação foram desenvolvidas sob os pontos de vista de representantes da administração tributária e dos contribuintes. São 35 diferentes



autores, entre os quais estão Procuradores da Fazenda Nacional, Advogados Públicos e privados, juristas e magistrados responsáveis pela formulação da Medida Provisória n.º 899/2020 – que resultou na Lei de Transação –, além de

outros profissionais e estudiosos da temática central do livro. Juntos, os autores lançam luz sobre temas pertinentes à regulamentação, cujo paradigma tem sido replicado por estados e municípios.

Para além das discussões acadêmicas, a obra *Comentários sobre Transação Tributária* enfrenta problemas e situações práticas da relação entre fisco e contribuinte, que, descortinados pelo novo marco legal, devem estar sob o radar dos Procuradores da Fazenda Nacional. O SINPROFAZ parabeniza os filiados Claudio Seefelder e Rogério Campos pelo vanguardismo da obra, assim como o PFN Carlos Alexandre Torres, diretor do Sindicato e autor de um dos artigos! ■

## Cooperação Administrativa para a Cobrança Extraterritorial de Tributos – Uma Demanda do Estado Fiscal

Um dos principais efeitos da crescente mobilidade de capital e de pessoas, bem como do avanço da economia digital, consiste no fato de que a tributação doméstica deixou de ser um assunto que se atém aos interesses nacionais. Diante do princípio da soberania fiscal, a ampla gama de ferramentas de que dispõem as administrações fazendárias para proceder à execução forçada de seus devedores é inócua quando a riqueza não está localizada dentro dos lindes territoriais brasileiros, mas sim em alguma jurisdição sediada no exterior. Nessa linha, os problemas domésticos relacionados à cobrança de tributos – podendo-se citar a não localização de bens passíveis de expropriação em território nacional – demandam uma visão transnacional da problemática que envolve a utilização de estruturas offshore para a ocultação de riqueza e patrimônio.

A impossibilidade de efetivação de atos expropriatórios pelo Estado tributante fora de seus limites territoriais, implica, por óbvio, limitações de ordem especial que somente po-

dem ser superadas por meio de cooperação, sendo que a mera troca de informações não é efetiva para a recuperação de impostos, por demanda a utilização de alguma modalidade de cooperação jurídica internacional, tal como a carta rogatória. O Protocolo de Emenda à Convenção Conjunta do Conselho da Europa e da OCDE sobre Assistência Administrativa de 1988 (Convenção CoE / OCDE) representou um grande avanço no tema, já que além de possibilitar a abertura das diversas modalidades de assistência a todos os países do mundo, promoveu um alinhamento ao padrão internacional sobre o intercâmbio de informações, possibilitando, ainda, que a administração fiscal de um Estado auxilie na cobrança de impostos devidos a outro Estado. Não obstante a ratificação, em junho de



2016, do texto da referida Convenção, o Brasil está impossibilitado, pelo princípio da reciprocidade e em razão das reservas formuladas, de solicitar alguns tipos de assistência aos demais Estados Partes.

Ao percorrer a legislação nacional, veiculada principalmente por meio de convenções multilaterais atreladas ao tema, a obra lançada pela PFN Aline Della Vittoria (*Lumen Juris Editora*) contrasta os limites normativos e padrões internacionais, demonstrando a necessidade de retirada das reservas formuladas com a finalidade de obstar a utilização de brechas para a transferência artificial de lucros e ocultação de bens e blindagem patrimonial no exterior, assegurando-se a aplicação da modalidade de assistência voltada à recuperação de tributos fora do território nacional pela administração fazendária. ■

Os filiados ao SINPROFAZ contam  
com um importante benefício

# Defesa em Questões Disciplinares



## Vicente Cândido

Ex-Deputado Federal e Membro do  
Innocenti Advogados Associados

A parceria firmada com o escritório  
**Advogados Associados** garante aos filiados o  
atendimento personalizado e a defesa sem **Innocenti**  
ônus algum: o serviço é totalmente custeado  
pelo SINPROFAZ!



Sindicato Nacional dos Procuradores  
da Fazenda Nacional

# SONEGÔMETRO

626.800.000.000,00

BILHÕES

MILHÕES

MIL

REAIS

CENTAVOS

Estimativa do prejuízo que a sonegação fiscal deu ao Brasil no ano de 2018

*A Campanha Nacional da Justiça Fiscal - Quanto Custa o Brasil pra Você? é parte de um programa de responsabilidade social criado em 2009 pelo SINPROFAZ.*

Sem nenhuma conotação político-partidária, a Campanha tem por objetivo conscientizar a população sobre a urgente necessidade de mudanças no Sistema Tributário e levar ao Congresso Nacional propostas de reforma que contemplem o incentivo às atividades produtivas e o combate à sonegação fiscal.



Sindicato Nacional dos Procuradores  
da Fazenda Nacional