

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO CONTEXTO DO DIREITO PÚBLICO: ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA LEI Nº 13.988/2020
TAX TRANSACTION AND THE PRINCIPLE OF ISONOMY IN THE CONTEXT OF PUBLIC LAW: CONSTITUTIONAL ANALYSIS OF THE LAW 13.988/2020

Maria Clara Arruda Manzano

Mestranda em Direitos Humanos e Desenvolvimento Social pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PUC-Campinas), vinculada à linha de pesquisa Direitos Humanos e Políticas Públicas. Bolsista PUC-Campinas. São Paulo (Brasil).

E-mail: manzano.mariaclara@gmail.com.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/9308247838855323>.

Vinícius Casalino

Doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo - USP. Professor do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Campinas (PPGD-PUC-Campinas). São Paulo (Brasil).

E-mail: vinicius.casalino@puc-campinas.edu.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5422274869244155>.

Submissão: 11.03.2021.

Aprovação: 30.10.2023.

RESUMO

O presente trabalho propõe analisar as previsões estabelecidas pelo Governo Federal sobre transação tributária na edição da Lei nº 13.988/2020, lei de conversão da Medida Provisória do “contribuinte legal” (MP nº 899/2019), e sua eficácia como política pública, à luz dos requisitos e princípios previstos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional. Além disso, busca-se examinar a constitucionalidade das condições de moratória disciplinadas em seu texto legal, como também a observância do princípio da isonomia, a fim de assegurar benefícios para os contribuintes, bem como para o Estado. Assim, a partir do método hipotético dedutivo, o objeto do presente trabalho será a análise da constitucionalidade das medidas implementadas pela Lei nº 13.988/2020 de forma que sua efetivação seja igualitária e eficiente. Nesse cenário, diante de tal problemática, levanta-se a hipótese de serem referidas medidas constitucionais e eficientes.

PALAVRAS-CHAVE: Transação tributária; Princípio da Isonomia; Políticas públicas.

ABSTRACT

The present paper proposes to analyze the predictions established by the Federal Government about tax transactions in the Federal Law nº 13.988/2020, law of conversion of the Provisional Measure nº 899/2019, and its efficacy as public policy, considering the requirements and principles fixed in the Federal Constitutions and in the Brazilian Tax Code. Furthermore, intends to examine the constitutionality of the conditions of moratorium disciplined in its legal text, as well as the observance of the principle of isonomy, to ensure benefits for the taxpayer, as well as for the State. Therefore, using the hypothetical deductive method, the object of the present paper will be the analysis of the constitutionality of the measures implemented by the

Federal Law nº 13.988/2020 so that its effectiveness is equal and efficient. In this scenario, faced with such problems, the hypothesis is that these measures are constitutional.

KEYWORDS: *Tax Transaction; Principle of isonomy; Public Policy*

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária é um instituto com origens no direito privado, disciplinada no atual Código Civil entre os artigos 840 e 850, de natureza contratual e que tem por objetivo extinguir obrigações e prevenir litígios. No entanto, devido à crescente litigiosidade entre as relações jurídicas tributárias, esta foi adotada no âmbito do direito público como uma das formas de extinção do crédito tributário no art. 156, III, do Código Tributário Nacional – CTN.

Para que assim seja considerada e adotada pelos entes federativos, o art. 171 do mesmo Código prevê requisitos a serem observados para disciplinar a autocomposição, quais sejam: lei que estabeleça as condições da transação; concessões mútuas e terminação de litígios.

A despeito de sua regulamentação, até o final de 2019 o instituto não dispunha de nenhuma legislação autorizativa de transação em âmbito federal no ordenamento jurídico pátrio. Como será tratado no presente trabalho, isso se deve pelas diversas controvérsias relacionada à constitucionalidade do instituto frente à adoção deste no âmbito do direito público, como as particularidades de concessão pelo ente federativo, relacionadas, ainda, à observância dos princípios de direito administrativo, especialmente a supremacia do interesse público e eficiência, a vinculação da atividade arrecadatória e renúncia de receita.

Assim, em um cenário de ausência de previsão legal de autocomposição pela União, bem como a necessidade de arrecadação no viés prático, tendo em vista a grande parcela de dívidas tributárias não pagas, o governo federal editou a Medida Provisória nº 899/2019, conhecida também como a medida provisória do “contribuinte legal”, convertida posteriormente na Lei nº 13.988/2020, objeto deste trabalho, como uma política pública, com o objetivo de regulamentar a celebração de acordos e causar maior efetividade de recuperação de créditos, bem como de reduzir a litigiosidade afastando-se, dessa forma, de um modelo meramente arrecadatório e fiscal.

Diante da inovação legislativa, nota-se, então, a importância de verificar se os preceitos e cânones positivados na Constituição Federal de 1988, lei maior do Estado Democrático de Direito e garantidora de direitos, são respeitados pela Lei nº 13.988/2020, especialmente os princípios constitucionais da isonomia e legalidade, considerados limites ao poder de tributar,

uma vez que, em se tratando de uma política pública, deve-se garantir meios eficientes de proporcionar benefícios de maneira igualitária para os contribuintes e Estado.

Isso porque a Lei nº 13.988/2020 atribui à vontade da Administração a viabilidade em instituir programas que regulem as diversas maneiras de se transacionar, além de veicular diversas formas possíveis de se desenvolver a negociação, considerando, por exemplo, os valores das parcelas e descontos a serem conferidos.

Como meios de transação, então, a Lei nº 13.988/2020 prevê logo em seu artigo 11 a possibilidade de concessão de descontos, moratória e o oferecimento, a substituição ou alienação de garantias. No entanto, quando da edição da Medida Provisória nº 899/2019, houve a exclusão das citadas medidas aos sujeitos passivos abrangidos pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. A Lei nº 13.988/2020, em seu artigo 5º, II, alínea “a”, inclui a possibilidade de serem abrangidas citadas empresas desde que aprovada por lei complementar. A partir de análises relacionadas aos princípios constitucionais da isonomia e legalidade, busca-se auferir se a disposição de tal preceito é coaduna com o cenário jurídico constitucional.

Ademais, a legislação prevê no artigo 12, *caput*, e artigo 3º, §2º, que em caso de concessão de moratória como forma de acordo a exigibilidade dos créditos nela discutidos deverão ser suspensas. Contudo, dispõe que a proposta não será suficiente para suspender a exigibilidade dos créditos em discussão. Nesse contexto, examina-se qual ato da Autoridade Administrativa será responsável por suspender a exigibilidade do crédito e se a disposição da lei, da mesma forma, corrobora com os gravames da Constituição Federal e as normas gerais estatuídas pelo Código Tributário Nacional.

Sem prejuízo, no que concerne à sua adoção como política pública, deve-se verificar a eficiência do texto normativo editado com relação à proteção dos princípios constitucionais e aos meios de efetivação desta no mundo concreto, sem, contudo, atingir o mínimo existencial e provocar desestímulo de pagamentos, aumento da corrupção e utilização da transação como instrumento político.

Diante desse contexto, o presente trabalho tem por objetivo analisar a constitucionalidade das implementações adotadas pelo Governo Federal na edição da Lei nº 13.988/2020, conversão da medida provisória nº 899/2019, como política pública, no que tange à observação do princípio da isonomia, legalidade e garantias constitucionais.

Destarte, com base em um levantamento bibliográfico, o método utilizado neste trabalho é o método hipotético-dedutivo, de acordo com o modelo de Karl Popper (2002, p. 152), o qual

se desenvolve a partir de três fases, quais sejam: a identificação de um problema; formulação de uma hipótese-tentativa; e, por fim, eliminação de erros para verificação da hipótese levantada. Ressalta-se, ademais, que a verificação da primeira hipótese levantará outra problemática, de maneira que as fases acima citadas não cessarão, eis que sempre existirá um problema a ser estudado (Popper, 2002, p. 153).

Da mesma forma, destaca-se que a problemática do presente trabalho repousa na efetivação das determinações elencadas na proposta de forma a assegurar benefícios para os contribuintes, bem como para o Estado, de forma igualitária e eficiente, levantando-se como hipótese-tentativa a constitucionalidade de tais medidas.

Para tanto, no primeiro capítulo será feita a análise do instituto da transação tributária, seus requisitos e desdobramentos relacionados à discussão entre supremacia do interesse público, autonomia da vontade e eficiência administrativa, como também à renúncia de receita. Em seguida, no segundo capítulo serão verificadas as medidas implementadas pela medida provisória nº 899/2019 e sua lei de conversão nº 13.988/2020 no que diz respeito à observância das garantias constitucionais no âmbito do sistema tributário nacional, em especial os princípios da isonomia e da legalidade. Por fim, analisar-se-á a lei como política pública à luz dos requisitos e condições dispostos na Constituição Federal e Código Tributário Nacional, como também legislações conexas a fim de auferir sua eficiência em proporcionar benefícios para o Fisco e contribuinte de forma igualitária.

Em síntese, o presente trabalho analisará as medidas implementadas pela Lei nº 13.988/2020, conversão da MP nº 899/2019 a partir das controvérsias atinentes à adoção da transação no âmbito do direito público, referentes à supremacia do interesse público, vinculação da atividade arrecadatória e renúncia de receita, confrontando-as com os princípios constitucionais do sistema tributário nacional, especialmente o princípio da isonomia e legalidade, a fim de verificar sua constitucionalidade e efetivá-las no mundo jurídico como política pública, de forma igualitária e eficiente.

2 O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO E SEUS REFLEXOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O instituto da transação tem sua origem no direito privado (Fernandes, 2013, p. 205) apresentando-se como uma maneira de composição de litígios, a qual ambas as partes “[...] recorriam para evitar os riscos e incertezas de uma demanda ou a demora de uma eventual lide” (Oliveira, 2013, p. 92).

No ordenamento jurídico pátrio, encontra-se disciplinada no Código Civil entre os artigos 840 e 850 como um instrumento contratual, a fim de “extinguir obrigações”, como também “prevenir ou extinguir litígios” (Fernandes, 2013, p. 206). Observa-se, dessa forma, que a transação no âmbito do direito privado também poderá ser utilizada para prevenir conflitos. Como se verá adiante, entretanto, no contexto do direito público, especialmente no direito tributário, o mesmo não ocorre.

No mesmo sentido, para ser efetivado deve apresentar três elementos essenciais, quais sejam: “o conflito, a intenção de pôr fim ao conflito e a existência de concessões recíprocas” (FERNANDES, 2013, P. 207).

Ato contínuo, discute-se na doutrina que a transação civil encontra alguns limites quanto às matérias que admitem a autocomposição, conforme preceito do art. 841, Código Civil: “só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”. Entretanto, esclarece Philippe Toledo Pires de Oliveira (2013, p. 95) que a finalidade do dispositivo é, na verdade, excluir as questões envolvendo “direitos personalíssimos” e que “interessam à ordem pública”, cabendo, ao final, “a cada ramo do direito específico estabelecer se (e em quais condições) a transação pode se realizar”.

Deve-se ressaltar, outrossim, que essa limitação é utilizada como argumento por aqueles contrários à possibilidade de transacionar em matérias tributárias. Isso porque questões tributárias não têm “[...] natureza privada e seriam indisponíveis por sua própria natureza, na medida em que autoridades administrativas estariam obrigadas a lançá-los e cobrá-los por força do disposto no CTN” (Oliveira, 2013, p. 94). Como se verá nos tópicos a seguir, especialmente 2.3. e 2.4, há uma resistência quanto à transação em matérias tributárias no que concerne à possibilidade do Estado negociar com os contribuintes, haja vista a natureza vinculada da atividade de lançamento, bem como controvérsias relacionadas ao instituto da renúncia de receitas.

No que concerne ao direito tributário, a transação surge diante da crescente litigiosidade entre as relações jurídicas como um mecanismo de solução de conflitos e extinção do crédito tributário, já sendo prevista no projeto de Oswaldo de 1954 (Fernandes, 2013, p. 211). Atualmente, é adotada como uma das modalidades de extinção do crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional – art. 156, inciso III – e é regulada pelo art. 171 do Código supracitado.

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

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO CONTEXTO DO DIREITO PÚBLICO: ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA LEI Nº 13.988/2020

tributário. Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (Brasil, 1966).

Percebe-se, assim, que o legislador pátrio estabeleceu que para celebrar transação no âmbito do direito público é necessária lei que preveja as condições de concessões mútuas entre os sujeitos da relação e que esta importe em terminação de litígio. O parágrafo único do artigo ainda estabelece que a lei deverá indicar a autoridade competente para autorizar a realização da transação.

Nesse sentido, para que a transação seja instituída é essencial que sejam cumpridos os citados requisitos impostos pelo Código, quais sejam: lei que estabeleça as condições da transação; concessões mútuas e terminação de litígios.

Quanto à exigência de lei autorizativa que discipline sobre a realização dos acordos, a Constituição Federal, art. 150, I, bem como no Código Tributário Nacional, art. 97, VI, CTN, estabelecem o princípio da legalidade para a instituição e majoração de tributos. Dessa forma, para preservar referido princípio é necessário também que estejam previstos em lei as formas de extinção do crédito tributário. Sem prejuízo, ainda no que diz respeito à exigência de lei, há correntes doutrinárias que defendem a possibilidade de lei genérica disciplinar sobre transação, diante da dificuldade em se aprovar leis específicas que regulem e tratem sobre matérias tributárias.

Já acerca do segundo requisito, qual seja, concessões mútuas, ressalta-se que ambas as partes deverão abrir mão de alguma pretensão em favor da outra (Machado; Segundo, 2010, p. 17). Entretanto, em se tratando de transação em âmbito de direito público, questiona-se até que ponto o Fisco poderia renunciar a fim de se realizar o acordo sem, contudo, atingir os princípios da legalidade, eficiência e interesse público, além de não incidir nas penalidades relacionadas à legislação de responsabilidade fiscal e renúncia de receitas. A discussão será retomada no próximo tópico.

Ademais, quando o CTN prevê que a transação deverá terminar litígios como última condição para adoção de autocomposição, é de suma importância saber o que caracteriza o litígio na esfera tributária. Como apontado acima, é necessário destacar que não há como realizar transação de forma a prevenir litígios no âmbito do direito tributário, como enuncia Rayneider Fernandes (2015, p. 124), pois quando se pensa em transação tributária, pensa-se em extinguir o crédito tributário já lançado e constituído pelo Estado.

Em seguida, deve-se destacar qual a natureza jurídica do litígio que a transação busca solucionar. Em consonância com os ensinamentos de Fernandes (2013, p. 215), a transação apresenta viabilidade para coexistir no âmbito administrativo frente a celeridade e eficiência de

seu processo, da mesma maneira que “o que caracteriza o litígio é o conflito de interesses, o que pode ocorrer tanto em fase administrativa quanto judicial” (Fernandes, 2013, p. 216). Além do mais, não há nenhum impedimento na legislação pátria. Ademais, como grande parte dos litígios são resolvidos em âmbito administrativo, sua utilização auxiliaria ainda mais a prevenir a distribuição de novos processos judiciais.

Há, entretanto, uma corrente minoritária que defende a impossibilidade da transação nas discussões administrativas, como Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2010, p. 18), uma vez que o litígio é caracterizado pela resistência de um dos sujeitos ante a pretensão do outro em juízo – ou seja, pela instauração de uma lide. Sem lide, não há que se cogitar de transação.

Dessa forma, verificada as origens do instituto e preenchidos os três requisitos elencados no art. 171, do CTN, é possível a adoção da transação como meio de extinguir o crédito tributário. Em seguida, necessário discutir a compatibilidade entre a transação tributária, a autonomia da vontade, supremacia do interesse público e eficiência administrativa.

2.1 AUTONOMIA DA VONTADE E A NATUREZA VINCULADA DA ATIVIDADE ARRECADATÓRIA

A relação jurídica tributária surge a partir da definição em lei da hipótese de incidência que, uma vez realizada no mundo concreto, constitui o fato gerador, o qual faz nascer a obrigação tributária, por força legal. Esta impõe ao sujeito passivo uma obrigação de pagar o tributo ao sujeito ativo da relação, o Estado. Em seguida, é papel deste, por meio do lançamento, nos termos do art. 142, do CTN, constituir o crédito a fim de cobrá-lo, conforme disposição do art. 3º, do mesmo Código. A cobrança dos tributos é feita pela Administração, exercendo sua capacidade tributária ativa.

A discussão que ganha força e divide a doutrina é se a transação adotada no âmbito tributário pelo administrador, de forma a privilegiar a eficiência administrativa ao exercer sua autonomia de vontade e discricionariedade, não iria de encontro à indisponibilidade e supremacia do interesse público pela não realização de atividade vinculada, qual seja: o lançamento. Antes de se analisar a citada controvérsia, no entanto, é necessário entender o que se entende por interesse público.

A ideia de interesse público pode ser conceituada como “[...] o valor preponderante para o conjunto dos membros de uma sociedade” cujo conteúdo transcenderia os interesses de cada

indivíduo, como ensina Phelipe Oliveira (2013, p. 75). Ainda, segundo Emerson Gabardo e Maurício Corrêa de Moura Rezende (2017, p. 310), o conteúdo desse princípio “[...] é compreendido a partir de todo o ordenamento jurídico estabelecido pela Constituição da República de 1988”, uma vez que trata de um Estado Social pautado na felicidade do povo e bem-estar geral.

Ademais, Emerson Gabardo (2017, p. 97) aponta que o interesse público é um “componente do atual princípio da supremacia do interesse público”, de forma que sua valorização acabou sendo um contrapeso “aos excessos da Administração Pública” (Gabardo, 2017, p. 102), uma vez que “os direitos individuais estabelecem uma barreira importante para a atuação do Poder Público” (Gabardo, 2017, p. 123).

No mais, deve-se destacar que o conceito de interesse público apresenta baixa densidade normativa, sendo, portanto, essencial diferenciar interesse público primário do secundário.

Como “interesses primários” consideram-se “aqueles tidos enquanto membros da sociedade, em uma perspectiva pública” (Gabardo; Rezende, 2017, p. 295). De outra forma, os chamados interesses “secundários” fazem referência aos interesses do Estado ou da Administração Pública (Gabardo; Rezende, 2017, p. 293).

Entendido o que se caracteriza por interesse público, ensinam Emerson Gabardo e Maurício Corrêa de Moura Rezende (2017, p. 293-295) que, no que diz respeito à indisponibilidade do interesse público, deve-se considerar o interesse público primário, eis que entendido como “o verdadeiro e legítimo interesse público”, por ser titularizado pela sociedade.

Em seguida, no tocante à possibilidade de transação em direito tributário, Severini (2010, p. 127) aponta que é necessário que haja previsão em lei que autorize a autocomposição para que a transação tenha validade.

Isso ocorre em razão do princípio da legalidade administrativa, pois a Administração não tem a mesma liberdade do âmbito da autonomia privada e “o princípio da legalidade, ao afirmar que a lei deve ser cumprida, prescreve que ela deve ser cumprida sempre” (Gabardo, 2017, p. 105). Nesse sentido, havendo previsão em lei que autorize o administrador a realizar um ato, ou a lei determinará seus contornos, ou outorgará discricionariedade para sua realização.

Da mesma forma, Thiago Severini (2010, p. 124) ensina que tendo sido previsto no ordenamento jurídico a possibilidade da autocomposição, “o poder de tributar passará a ser disponível nos estritos limites dos requisitos e procedimentos previstos em lei”.

Outra discussão necessária diz respeito ao princípio da eficiência incluído pela EC nº 19/98 ao artigo 37, *caput*, da CF/88. Esse princípio teve por objetivo “romper com a lógica

burocrática e perseguir um modelo focado em resultados” como demonstra Rayneider Brunelli Oliveira Fernandes (2015, p. 128). Entende-se, também, que o princípio da eficiência “diz respeito ao exame dos resultados da ação administrativa em prol dos cidadãos” e, por esse reflexo, “refere-se à relação custo/benefício da atuação estatal, pressupondo para seu atendimento planejamentos estratégicos e priorização das necessidades” (Fernandes, 2015, p. 128) Dessa maneira, no que concerne à transação, Tarsila Fernandes (2013, p. 212) aponta que esse instituto proporcionaria a “eficiência administrativa e a dignidade da pessoa humana, estando em consonância com o interesse público”.

Nota-se, assim, que a doutrina diverge acerca da observância de referidos princípios administrativos constitucionais e a compatibilidade destes com a transação.

Para Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2010, p. 19), sendo a atividade fiscal arrecadatória plenamente vinculada, a arrecadação deve ser feita sem qualquer consideração de conveniência e oportunidade, ou “terminaria por transformar o tributo em um instrumento político”. Invoca-se, dessa forma, um risco à supremacia do interesse público.

Além do mais, enuncia ser esse o entendimento que aparece no art. 3º, do CTN, ao compor a definição de tributo. Da mesma maneira, há parte da doutrina que entende que a transação poderia “macular a eficiência em seu aspecto de transparência e imparcialidade, em razão da prática corriqueira de corrupção e tráfico de influência no seio da Administração Pública” (Oliveira, 2013, p. 87).

Por outro lado, há corrente doutrinária que defende a harmonia entre a transação e os princípios administrativos constitucionalmente positivados, especialmente no que diz respeito à eficiência. Conforme Fernandes (2013, p. 215), não haveria prejuízo ao utilizar este instituto, haja vista existirem mecanismos de controle do administrador previstos na lei autorizativa que limitariam sua margem de atuação, proporcionando maior eficiência de arrecadação e diminuição da litigiosidade.

Ademais, com relação à autonomia de vontade no âmbito do direito público, sem prejuízo à supremacia do interesse público, argumenta-se que a transação tributária vislumbrar-se-ia como uma política pública de arrecadação mais eficiente e concreta que acabaria por compensar as renúncias adotadas para o fim de autocomposição, eis que seria considerada um “programa de agir” que envolve uma “meta a ser alcançada e um conjunto ordenado de meios ou instrumentos” (Ribeiro, 2011, p. 91).

Nesse mesmo raciocínio, Tiago Severini (2010, p. 129) entende que seria compatível a transação com os princípios administrativos desde que “adstrita às hipóteses de disponibilidade

relativa do poder de tributar, quais sejam, aquelas em que a utilização de instrumento outro se mostre mais eficiente ao alcance das finalidades essenciais do Estado”.

Nesse sentido, pode-se entender política pública como ensina Schmidt (2018, p. 127) “um conjunto de decisões e ações adotadas por órgãos públicos e organizações da sociedade, intencionalmente coerentes entre si, que, sob coordenação estatal, destinam-se a enfrentar um problema político”. A discussão relacionada à transação e política pública será retomada e melhor discutida no terceiro capítulo do presente trabalho.

Logo, considerando-se a transação tributária uma espécie de política pública a ser adotada pelo Estado como forma de melhorar a arrecadação, não se verifica prejuízo à supremacia e indisponibilidade do interesse público, bem como entre a legalidade e a eficiência administrativa, visto que a lei autorizativa permite a realização dos acordos entre Fisco e contribuinte de maneira a proporcionar maior eficiência de arrecadação.

No mais, verificado a compatibilização entre a transação tributária e os citados princípios administrativos constitucionais, passa-se, por fim, a verificar a compatibilidade entre a renúncia de receita adotada pelo Fisco.

2.2 CONTROVÉRSIAS RELACIONADAS À RENÚNCIA DE RECEITA

Outra discussão que circunda a possibilidade de se adotar a transação em matérias tributárias diz respeito à previsão do art. 14, da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF. A controvérsia reside no debate sobre se a transação entre Estado e contribuinte poderia ser configurada como benefício fiscal que configure renúncia de receita;

Dispõe o art. 14, da LRF que a “concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária” da qual decorra renúncia de receita deverá estar “acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, além de “atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias” e demonstrar que a renúncia foi considerada na estimativa de receita orçamentária, de modo que não afete as metas e resultados fiscais, ou, ainda, “estar acompanhada de medidas de compensação” que aumentem a receita.

Sem prejuízo, o § 1º do art. 14, disciplina que a “anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada” serão compreendidos como renúncia, como também “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado”.

Dessa forma, destaca-se que para que seja observado o art. 14, da LRF, é necessário que a transação tributária seja entendida como uma renúncia de receita. Caso contrário, os requisitos dispostos no artigo não poderão ser estendidos à transação.

Nesse entender, cumpre observar que a transação não vem disciplinada expressamente como renúncia de receita (art. 14, § 1º, LRF). No entanto, o legislador ao prever que podem ser considerados como renúncia “outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado” incita a discussão da doutrina.

Há correntes doutrinárias que defendem que a transação encontra óbice no artigo em questão, devendo-lhe ser aplicado as regras dispostas no art. 14, uma vez que asseguraria um tratamento fiscal diferenciado àqueles que dela se beneficiarem, como destaca Oliveira (2013, p. 133).

Thiago Severini (2010, p. 129), entretanto, explicita que o objetivo do dispositivo é, na verdade “evitar que o administrador público, ao negociar com o particular, invada o âmbito de indisponibilidade do bem público e, como consequência, atue de modo ineficiente”. Da mesma forma, aponta que “os limites impostos à realização de renúncia de receita são exatamente os mesmos aplicáveis à possibilidade de transação em matéria tributária”, de forma que, restando comprovada a eficiência da arrecadação “em detrimento da cobrança do crédito tributário integral, resta também afastada qualquer cogitação de desrespeito à Lei de Responsabilidade Fiscal” (Severini, 2010, p. 129).

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal (Brasil, 2019, p. 23-24) se pronunciou sobre o tema no julgamento da ADI nº 2405 entendendo que a transação não seria um favor fiscal concedido ao contribuinte, mas uma forma de extinguir o litígio, por presumir a bilateralidade do instituto.

Assim, conforme o referido instrumento, que necessariamente envolve concessões mútuas de ambas as partes, as disposições contidas na lei não se equiparam a benefício fiscal, principalmente no que diz respeito à redução da multa tributária, que possui um caráter acessório. Assim, adoto as razões de decidir apresentadas no julgamento cautelar, no sentido de declarar que as normas em comento não violam o texto constitucional (grifo nosso)

Logo, como entendimento majoritário acima exposto, é possível notar que a transação como meio de extinção do crédito tributário não implica em renúncia de receita que atente contra as previsões orçamentárias e constitucionais, tendo em vista seu caráter de bilateralidade, e é, portanto, possível de ser adotado no âmbito do direito tributário.

Em seguida, apresentadas as principais características relacionadas ao instituto da transação tributária, a sequência do presente trabalho passa pela análise das medidas implementadas pela medida provisória editada pelo governo federal, MP nº 899/2019 e sua conversão na Lei nº 13.988/2020, a qual regulamentou a possibilidade de transação na esfera de arrecadação federal, em consonância com os aspectos constitucionais que integram o sistema tributário nacional. É o que a seguir se expõe.

3 ANÁLISE DAS MEDIDAS IMPLEMENTADAS PELA LEI Nº 13.988/2020

Como destacado acima, houve a edição de uma medida provisória no final de 2019, qual seja a MP nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei 13.988/2020, que cuidou de disciplinar a possibilidade de transação em âmbito federal.

Em verificação ao texto de edição da medida provisória constata-se que a ideia principal de sua promulgação é de regulamentar a celebração de acordos a fim de causar maior efetividade na recuperação de créditos, bem como de instrumentalizar a “redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatário” (BRASIL, 2019). Dessa forma, entende-se que a transação “acarretará redução do estoque desses créditos” além de “incrementar a arrecadação e esvaziar a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais” (Brasil, 2019).

Para tanto, dispõe em seu texto os requisitos necessários para a instituição da transação em âmbito federal, além das modalidades por meio das quais será possível realizar a autocomposição. Entretanto, sua edição deve respeitar o sistema tributário nacional como um todo e as previsões determinadas em seu corpo legal devem também estar em consonância com a Constituição Federal e seus princípios.

Nesse cenário, o debate acerca da constitucionalidade e eficiência das medidas implementadas passa por algumas discussões relacionadas às implementações dispostas e, essencialmente, pela observância aos princípios da estrita legalidade e isonomia tributária. É o que passa a expor.

3.1 PROIBIÇÃO DE TRANSAÇÃO AOS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL

Inicialmente, uma questão que exsurge a partir do texto legal que disciplina sobre a transação, diz respeito à vedação de autocomposição aos créditos do regime especial unificado

de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte - simples nacional disposta no art. 5º, §2º, III, “a”, da MP nº 899/2019.

Isso porque, pela previsão do princípio da igualdade, positivada no artigo 150, II, CF, as medidas elaboradas pelos entes federativos devem abarcar todos os contribuintes, observando-se, ainda, a capacidade contributiva de cada um, por expressa disposição do artigo 145, §1º, CF. A disposição de citado dispositivo questiona a validade e efetividade da obediência aos princípios constitucionais por ausência de previsão que possibilite a inclusão dos citados contribuintes no cenário de realização de acordos.

A princípio, deve-se destacar que a legislação concernente às microempresas e empresas de pequeno porte é veiculada por meio de lei complementar, qual seja L.C nº 123/2006, a qual regulamenta um tratamento diferenciado e favorecido a estas por previsão constitucional estatuída no art. 146, III, “d”, CF.

Em uma tentativa de efetivar o princípio da capacidade contributiva, o estatuto estabelece quem poderá ser considerada como microempresa e empresa de pequeno porte em seu artigo 3º a partir de um critério relacionado ao faturamento: é considerado microempresa aquela pessoa jurídica que aufera receita bruta menor ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) em um ano-calendário e empresa de pequeno porte aquela com receita entre R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) no mesmo período correspondente.

Machado, Oliveira e Macei (2016, p. 486) entendem que essa disposição “nada mais fez, do que permitir a essas alcançar uma igualdade”, favorecendo, ainda, “a sua abertura, a contratação de funcionários, a participação em contratações públicas, entre tantos outros benefícios, que talvez não fossem possíveis, se não houvesse o tratamento diferenciado”. Caso contrário, a “não sobreposição do princípio da isonomia como fundamento máximo do ordenamento jurídico-constitucional descaracterizaria a própria noção de Estado Democrático de Direito”, eis que este princípio exerce uma “função estrutural em relação aos demais princípios” (Rodrigues; Oliveira, 2018, p. 63-64).

No mesmo sentido, destaca-se que o critério de seleção ainda apresenta “pertinência lógica entre o fato eleito e tratamento concedido”, haja vista a observância da capacidade contributiva (Machado; Oliveira; Macei, 2016, p. 485). Como meio de tratamento diferenciado, há a concessão de benefícios para a apuração dos tributos, “permitindo-lhes recolhimento de forma unificada de acordo com o faturamento auferido pela empresa no mês anterior por meios de alíquotas previamente conhecidas dispostas em suas tabelas” (Machado; Oliveira; Macei, 2016, p. 485).

Assim, entende-se que as especificações determinadas pela Constituição e efetivadas pelo estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte buscam garantir a efetivação da isonomia e capacidade contributiva no cenário brasileiro, “atribuindo tratamento desigual aos desiguais, repartindo os custos sociais na sociedade” (Rodrigues; Oliveira, 2018, p. 64), “de forma a eliminar (ou, ao menos, amenizar) as diferenças existentes em cada caso” (Oliveira, 2013, P. 136).

Sem prejuízo, a reserva de lei complementar para tratar do tema promove ainda maior proteção, haja vista a necessidade de quórum de maioria absoluta para sua aprovação. Nesse entender, as especificações da legislação não podem deixar de observar a diferenciação e favorecimento de tratamento às empresas optantes pelo simples nacional, sob pena de violação direta ao texto constitucional.

Entretanto, referida supressão legal do art. 5º, §2º, III, “a”, MP nº 899/2019, foi alterada pela regra do art. 5º, II, “a”, da lei de conversão da medida provisória nº 13.988/20 ao possibilitar a adoção da transação aos optantes do simples, condicionando-a à aprovação de lei complementar. Essa inclusão apresentada pela lei passa a disciplinar as regras de transação também às microempresas e empresas de pequeno porte, compatibilizando seu regramento com a isonomia tributária, como também com a estrita legalidade tributária.

Isso porque, em análise do sistema tributário nacional como um todo, verifica-se a impossibilidade de uma lei ordinária, ou medida provisória, alterar ou incluir disposições em uma lei complementar, como o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, haja vista o preceito constitucional elencado no art. 62, §1º, III, CF. Como se nota, é vedado que uma medida provisória disponha sobre matérias constitucionalmente reservadas à lei complementar, sendo necessário para inclusão desses contribuintes na possibilidade de transação a edição de citada lei que regule tal matéria, como exposto pelo enunciado da estrita legalidade tributária disposta no art. 150, I, da CF.

Como forma de assim prever e compatibilizar as disposições com o texto constitucional, foi proposto um projeto de lei complementar, qual seja P.L.C nº 9/2020, no início de 2020, o qual foi aprovado pelo Congresso Nacional em 06 de agosto 2020, inserindo, finalmente, no ordenamento jurídico pátrio a lei complementar nº 174/2020, responsável por disciplinar e regulamentar a inclusão das empresas optantes pelo simples na possibilidade de transação federal.

Contudo, ressalta-se que apesar da atual regularização e constitucionalidade, é possível afirmar que houve parcial violação à isonomia tributária no período de ausência de regulamentação relacionada às empresas do simples nacional, de forma a questionar a

veiculação das presentes medidas por meio de medida provisória, corroborando, ademais, com a problemática levantada pelo estudo do presente trabalho atinente à efetivação das determinações elencadas na proposta e promoção de benefícios para os contribuintes, bem como para o Estado, de forma igualitária e eficiente.

Em seguida, após verificação relacionada aos princípios constitucionais e a inclusão de empresas optantes pelo simples nacional na possibilidade de transação federal, passa-se a analisar as formas de transação implementadas pela nova legislação.

3.2 DA MORATÓRIA COMO MEIO DE TRANSAÇÃO

Outro ponto que retoma o problema circunscrito à Lei nº 13.988/2020 é a adoção da moratória como uma das formas de transação. Como elencado no art. 11, II, da legislação em epígrafe, a transação poderá dispor sobre “o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória”, ou seja, a União poderá adotá-la como forma de extinção do crédito tributário. A moratória é um instituto previsto nos artigos 152 a 155, do CTN, além de vir elencado no art. 151, I, do mesmo código como uma das formas de suspensão de exigibilidade do crédito tributário.

Dispõe o CTN, no art. 152, que a moratória será concedida em caráter geral pela “pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira” – chamada moratória autônoma - ou “pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado” – também conhecida por moratória heterônoma - conforme elencado no artigo. Determina, ainda, que a moratória poderá ser concedida “em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa desde que autorizada por lei”.

Analisar-se-á, em seguida, se as disposições elencadas no texto legal estão coadunadas com as previsões estatuídas pelo CTN e Constituição Federal.

Em princípio, artigo 3º, §2º, da Lei nº 13.988/2020, prevê que “quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do *caput* do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966”.

Assim, em que pese a moratória ser um instituto responsável por suspender a exigibilidade do crédito tributário, é tratada pela legislação como meio de transação e forma de extinção do crédito.

No entanto, nos casos em que for adotada como um meio de concessões mútuas para realizar a transação, o crédito em discussão deve ter sua exigibilidade suspensa, não podendo esta ser renegada à uma convenção entre as partes, conforme previsão elencada no artigo 12, §§ 1º e 2º, da Lei 13.988/2020, sob pena de violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da estrita legalidade, bem como intensificar a força do fisco na relação jurídica estabelecida entre as partes.

No que diz respeito, ainda, ao supracitado artigo, Helder Silva dos Santos (2020, p. 92), entende que o dispositivo em tela poderia ser prejudicial ao Fisco em casos de “eventual demora na celebração da transação, acaso não contenha um prazo limite”, podendo resultar em sua “extinção por transcurso do prazo”. Contudo, observa-se que o artigo em questão estabelece que poderá ser adotado no termo de transação a suspensão condicional do processo, conforme estabelecido no Código de Processo Civil vigente. Logo, apesar de não vir delimitado prazo no texto legal, nota-se que há previsão que protege o Fisco de eventuais prejuízos, restando, da mesma forma, assegurar proteção ao contribuinte.

Verifica-se, então, que uma vez tendo sido objeto de transação, os créditos tributários relacionados a essa controvérsia terão suas exigibilidades suspensas em consonância com as normas estabelecidas pelo CTN. Por outro lado, o artigo 12, da Lei nº 13.988/2020 estabelece que “a proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos por ela abrangidos nem o andamento das respectivas execuções fiscais”. A partir de citada previsão, devendo ser o crédito em discussão suspenso, questiona-se o que seria responsável por suspender a sua exigibilidade: a proposta de transação que veicule a moratória, o pedido de suspensão realizado pelo contribuinte, ou a homologação pela autoridade administrativa.

Como ensina Luis Carlos A. Merçon de Vargas (2013, p. 130), para responder essa questão, é necessário definir se a hipótese remonta à moratória geral ou individual. Nos casos em que for proposta a moratória geral, imediatamente o crédito tributário estaria suspenso, impedindo que a Fazenda Pública ajuíze uma ação de execução fiscal. No entanto, quando a moratória for concedida em caráter individual, a suspensão dependerá de um despacho da autoridade administrativa, uma vez que para sua efetivação cabe ao sujeito passivo preencher os requisitos elencados na lei autorizativa.

Nesse cenário, com relação à medida imposta pela Lei nº 13.988/2020, é possível destacar que a moratória adotada como meio de realizar a transação tributária diz respeito a uma moratória individual, sendo concedida por despacho da autoridade administrativa competente a partir do preenchimento de condições necessárias, isto é, a suspensão do crédito efetivar-se-á com o despacho homologatório da autoridade que confirme a presença das

exigências delimitadas em lei, conforme, ainda, entendimento proferido pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça no julgamento de recursos repetitivos¹.

Além disso, nos dizeres de Luís Carlos A. Merçon de Vargas (2013, p. 145) “a moratória – e o parcelamento [...] possuem um caráter *sinlagmático*, ou seja, para sua caracterização é necessário mútuo consentimento entre sujeito passivo e sujeito ativo”.

Destaca-se, no entanto, que a previsão elencada no art. 12, §§ 1º e 2º, da Lei 13.988/2020, relacionada à possibilidade de suspensão do processo de execução por convenção das partes, conforme previsão do art. 313, II, CPC/2015, não deve coexistir com a adoção de moratória como transação, visto que, uma vez eleita como forma de autocomposição e preenchidos os requisitos pelo contribuinte, sua adoção deve, obrigatoriamente, suspender a exigibilidade do crédito tributário, sob pena de haver uma descaracterização do instituto da moratória e do objetivo explicitado em instituir a transação federal.

Nesse sentido, verifica-se que a proposição do *caput*, art. 12, da Lei nº 13.988/2020, é compatível com as previsões elencadas nos artigos 152 a 155, CTN, bem como com o sistema tributário nacional e os princípios constitucionais. A seguir, e por fim, diante de todas as medidas elencadas no texto da Lei em discussão, examina-se a eficiência do texto normativo editado como forma de política pública à luz dos princípios constitucionais.

4 EFICIÊNCIA DA LEI Nº 13.988/2020 COMO MEIO DE TRANSAÇÃO E POLÍTICA PÚBLICA À LUZ DAS GARANTIAS CONSTITUCIONAIS

Outro tópico de grande relevância, como demonstrado no item 1.3 do presente trabalho, é a adoção do instituto da transação como instrumento de políticas públicas.

Como visto, os defensores dessa possibilidade a classificam dessa forma a fim de que sua instituição seja coadunada com o sistema tributário brasileiro, bem como com relação à supremacia do interesse público, uma vez que é a partir desta que “acontece a recuperação do interesse público de forma mais célere e menos custosa”, como ensina Fernandes (2015, p. 130), além de proporcionar maior arrecadação para os cofres públicos, compatibilizando-se, então, com o princípio da eficiência administrativa.

Nesse aspecto, cabe analisar o papel da Lei nº 13.988/2020 no cenário das políticas públicas adotadas pelo Estado e aferir sua eficiência com relação à proteção dos princípios constitucionais.

¹ Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp 911.360/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 18.03.2008, DJe 04.03.2009.

Antes, no entanto, de analisar os conceitos, metodologias e aspectos práticos das políticas públicas, deve-se entender algumas controvérsias.

Inicialmente, destaca-se que “a política pública é uma atividade estatal que engloba normas e atos específicos, instrumento de concretização de direitos fundamentais e de viabilização da justiça social”, diante das reservas de prestação de direitos sociais ao Estado pela Constituição Federal de 1988, como também a necessidade de se proporcionar melhor condições de vida a todos os cidadãos, (Reymão; Caçapietra, 2018, p. 546).

Em seguida, em que pese a desconfiança existente com o texto constitucional de 1988, haja vista a dificuldade e ineficiência na implementação das políticas públicas nos últimos 30 anos (Reymão; Caçapietra, 2018, p. 547), a crescente importância da análise destas, e principalmente sua relação com o direito, deve-se a três fatores, como aponta Celina Souza (2016, p. 20-21): primeiro, aos critérios e escolhas das políticas diante de um cenário de restrição de recursos; segundo, diante das novas visões neoliberais, o ajuste fiscal “implicou a adoção de orçamentos equilibrados entre receita e despesa e restrições à intervenção do Estado na economia e nas políticas sociais”; por fim, em especial quanto aos países em desenvolvimento e ao cenário nacional, é que até o momento não foram apresentadas “coalizões políticas capazes de equacionar minimamente a questão de como desenhar as políticas públicas”.

Feitas, então, tais considerações, passa-se a verificar o conceito de políticas públicas.

De acordo com João Schmidt (2018, p. 122-123), políticas públicas “são um setor ou departamento com vida própria; são o resultado do processo político, que se desenrola sob o pano de fundo institucional e jurídico, e estão intimamente ligados à cultura política e ao contexto social”; são um “conjunto de ações”, uma vez que uma ação única não é capaz de resolver um problema político, apresentando-se uma “resposta a um problema político” pelo Estado, a fim de “atender demandas sociais”; além de serem medidas públicas, ou seja, que pertencem a todos, ou coletivas, que atingem uma coletividade.

Em continuação, João Schmidt (2018, p. 122) aponta que geralmente essas políticas públicas atendem apenas alguns interesses. No entanto, essa situação não significa “abrir mão da perspectiva da universalidade” construídas no Estado de Bem-Estar Social, uma vez que “a universalidade deve estar no horizonte dos gestores públicos e as pesquisas são importantes para evidenciar quais os resultados e impactos realmente produzidos pelas políticas” (Schmidt, 2018, p. 125). Nesse cenário, conclui que por vezes as respostas adotadas podem não ser as mais adequadas para atender as expectativas (Schmidt, 2018, p. 125).

Destarte, Maria Paula Dallari Bucci (2019, p. 816) entende que as políticas públicas seriam uma “ação governamental coordenada e em escala ampla, atuando sobre problemas complexos, a serviço de uma estratégia determinada, tudo isso conformado por regras e processos jurídicos”.

Para Maria de Fátima Ribeiro (2011, p. 91), as políticas públicas devem ser compreendidas como um “conjunto de atuações do Poder Público e não como ato ou atos isolados”, de maneira que “atuem de forma complementar, preenchendo os espaços normativos e concretizando os princípios e regras, com vista a objetivos determinados” (Ribeiro, 2011, p. 92).

Entendido o que pode ser conceituado como política pública e o papel do Estado e suas instituições, cabe, então, analisar a metodologia relacionada à implementação das políticas públicas a fim de verificar se as inovações relacionadas à transação tributária federal podem assim ser consideradas. Como apresentado por Maria Paula Bucci (2019, p. 816), “diante da variedade das conexões possíveis entre direito e políticas públicas e seu caráter “labiríntico” é necessário, mapear sua pesquisa, “organizando um catálogo de referências a validar, com alimentação recíproca entre sistematização teórica e investigação empírica”.

Para tanto, deve-se apontar que “a metodologia mais prestigiada na literatura internacional é dos ciclos das políticas”, uma vez que “capta a dinâmica das políticas na forma de uma sucessão de fases” e proporciona diversas virtudes, (Schmidt, 2018, p. 130). No entanto, em que pese a adoção desta metodologia para análise no presente trabalho, destaca-se que há fragilidades quanto à sua abordagem, especialmente no que diz respeito a não consideração de influências externas sobre o Estado (Reymão; Caçapietra, 2018, p. 549).

O ciclo é composto de cinco fases que possibilitam o entendimento de como as políticas surgem e são desenvolvidas: (i) percepção e definição do problema – ou seja, transformar uma situação de dificuldade em problema político; (ii) inserção na agenda política – isto é “elenco de problemas e assuntos que chamam a atenção do governo e dos cidadãos”; (iii) formulação – momento de “definição quanto à maneira de solucionar o problema político, selecionando-se uma das alternativas disponibilizadas pelos diferentes agentes envolvidos” ; (iv) implementação – fase de execução e implementação das políticas desenvolvidas; e (v) avaliação, fase na qual são verificadas os êxitos e falhas de seu processo, bem como analisados a possibilidade de continuação de suas medidas (Schmidt, 2018, p. 131).

Destaca-se, entretanto, que a metodologia deve incorporar aspectos práticos do contexto sociopolítico no desenvolvimento e implementação das políticas públicas, especialmente com relação aos agentes políticos envolvidos e a correlação de forças entre eles; os recursos de poder

por eles utilizados; as questões ideológicas e culturais relacionadas à política pública (Schmidt, 2018, p, 131).

A partir dessas referências, com relação à edição da Lei nº 13.988/2020, destaca-se que esta configura-se como uma forma de ação implementada pelo Estado de maneira a solucionar um problema de arrecadação da Fazenda Nacional após a percepção e inserção na agenda política dos problemas atinentes à alta dívida tributária considerada irrecuperável, além da excessiva litigiosidade relacionada a controvérsias tributárias.

Diante dessas primeiras fases, o governo federal formulou a transação tributária no âmbito da União de maneira a aumentar a arrecadação e, ainda, reduzir a litigiosidade. Assim, implementou-a no mundo jurídico a partir da MP nº 899/2019, medida provisória do “contribuinte legal”, discorrendo diversas medidas como maneira de introduzir a transação tributária, a qual foi aprovada e convertida na Lei nº 13.988/2020.

Verificadas as fases iniciais, cabe, por fim, avaliar as condições de sua edição à medida que sejam adotadas pela Autoridade Administrativa.

Em seguida, aferidos os aspectos metodológicos relacionados às políticas públicas, passa-se a relacionar os aspectos práticos envolvidos em sua implementação.

Percebe-se que a eficiência de edição da Lei nº 13.988/2020 reside na necessidade de o cenário político e fiscal brasileiro criarem “mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal” (Brasil, 2019) que colaborem na recuperação créditos inscritos em dívida ativa, de forma que, “pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público” (BRASIL, 2019), seja possível diminuir custos e prejuízos à Administração Tributária, aumentando, dessa forma, sua eficiência, conforme justificativas trazidas na exposição de motivos para a edição da medida provisória, uma vez que, após o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, o planejamento financeiro esteve voltado para “atender as exigências do Estado fiscal, em que a prioridade de atendimento é o serviço da dívida” (Rodrigues; Oliveira, 2018, p. 68).

Todavia, José Ayres (2019, p. 215) aponta que há diversas controvérsias relacionadas à transação em matérias tributárias pela necessidade de “submeter os programas desenvolvidos ao sistema orçamentário de gastos para viabilizar o controle” e pela justificativa de utilizá-la “apenas quando houver realmente um ganho muito grande de eficiência para a Administração Tributária”.

Ademais, os programas de transação tributárias, como o instituído pela Lei nº 13.988/2020, justificar-se-iam na persecução de objetivos extrafiscais, impondo, por isso, uma condição de desigualdade entre os contribuintes “em benefício de outros valores” privilegiados

da mesma maneira pelo sistema, devendo “ser quantificados e refletidos no orçamento”, como apontam Ribas e Pinheiro (2018, p. 239-240).

Da mesma maneira, diante da nova previsão de transação em âmbito federal, deve-se ressaltar que outro desafio relacionado à efetividade e eficiência da transação tributária diz respeito à possibilidade desta em proporcionar desestímulo de pagamento dos tributos e até mesmo excesso de discricionariedade, ou desvios de utilização. Com relação à temática de desestímulo de pagamento voluntário, aponta que a preocupação é realmente válida, uma vez que os contribuintes “teriam menos interesse em pagar espontaneamente os tributos quando de seus vencimentos” (Oliveira, 2013, p. 139).

Entretanto, ressalta que em caso de não recolhimento voluntário dos tributos, terá o contribuinte assumido o risco de sofrer execução fiscal, eis que a transação é uma discricionariedade da Administração (Oliveira, 2013, p. 141).

No mesmo sentido, no que concerne à possibilidade de excesso de discricionariedade e desvios de utilização do instituto, Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo (2010, p. 19) entendem que a transação proporcionaria um excesso de discricionariedade, além de tornar a autocomposição um instrumento político que proporcione uma judicialização da corrupção.

Oliveira (2013, p. 141), contudo, defende que a Administração não tem “ampla e irrestrita margem de liberdade”, devendo a autoridade se pautar em “diretrizes previamente delineadas pela lei e observar alguns princípios”, da mesma maneira que não é possível afirmar que a adoção da transação irá, de fato e conseqüentemente, promover maior desenvolvimento de corrupção.

Deve-se, todavia, acompanhar a edição das transações com base na Lei nº 13.988/2020 para verificação de sua efetividade e atendimento aos princípios da isonomia, capacidade contributiva e legalidade.

Diante do exposto e pela recente legislação sobre a transação federal, nota-se que há ainda pouca adoção do instituto pelas autoridades, além de diversas controvérsias relacionadas à sua adoção como política pública.

No mesmo sentido, percebe-se que o maior desafio que se segue após a edição da MP nº 899/2019 e da aprovação das medidas pelo Congresso, que culminou na promulgação da Lei nº 13.988/2020, principalmente em um cenário de agravamento da crise econômica brasileira, é garantir e proporcionar condições igualitárias entre Estado e contribuinte na relação jurídica tributária.

5 CONCLUSÃO

A Lei nº 13.988/2020, conversão da MP nº 899/2019, instituiu no panorama federal a transação tributária com o objetivo de reduzir a litigiosidade nas relações tributárias sobre créditos irrecuperáveis, de maneira a proporcionar maior arrecadação para o Estado e livrar o contribuinte da relação.

A exclusão das empresas optantes pelo Simples Nacional no texto da MP nº 899/2019 justifica-se pelo princípio da legalidade. Ainda, o tratamento diferenciado e favorecido às empresas do simples observa também o princípio da capacidade contributiva. Ressalta-se, entretanto, que até a inclusão dos benefícios dispostos na Lei nº 13.988/2020 em lei complementar, há parcial violação à isonomia tributária.

No mesmo sentido, com relação à adoção de moratória como meio de transação pela Lei nº 13.988/2020, uma vez implementada uma moratória deve ser suspensa a exigibilidade do crédito tributário em discussão como garantia ao contribuinte. Ademais, em que pese não haver prazo de suspensão delimitado, há a possibilidade de disposição de suspensão condicional do processo no termo de transação como meio de assegurar garantias ao fisco.

Por fim, em que pese as controvérsias relacionadas ao instituto da transação adotado no âmbito do direito público, entende-se que a autocomposição é cabível no sistema tributário nacional, eis que se apresenta como uma política pública. Entretanto, a efetividade da Lei nº 13.988/2020 e de suas implementações como política pública passa pela dificuldade em proporcionar e garantir condições igualitárias e eficientes para o Estado e contribuinte em consonância com o princípio da isonomia.

REFERÊNCIAS

AYRES, José Ivan Ayres Viana Filho et al. Formas De Transação Em Matéria Tributária À Luz Dos Aspectos Práticos. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 8, jan/jun. 2019, p. 212-241. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39515>. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. Congresso Nacional. *Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988*. Brasília, DF, Senado, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. *Exposição de motivos que justificam a edição da Medida Provisória 899*. Brasília, DF, set. 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19. Acesso em: 25 jan. 2021.

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA ISONOMIA NO CONTEXTO DO DIREITO PÚBLICO: ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA LEI Nº 13.988/2020

BRASIL. *Lei 5172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, out 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. *Lei 1.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil*. Brasília, DF, mar. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. *Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. *Lei 13.988, de 14 de abril de 2020*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 04 fev. 2021.

BRASIL. *Lei Complementar nº 174, de 05 de agosto de 2020*. Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade. Brasília, DF, ago. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp174.htm. Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. *Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019*. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF, out. 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 25 jan. 2021.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar nº 9/2020*. Possibilita aos que estão enquadrados no regime do Simples Nacional a adesão à transação tributária a ser tratada por Lei Federal. DF, fev. 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=223733>. Acesso em: 25 jan. 2021.

BUCCI, Maria Paula Dallari. Método e aplicações da abordagem Direito e Políticas Públicas (DPP). **REI-Revista Estudos Institucionais**, v. 5, n. 3, set./dez. 2019, p. 791-832. Disponível em: <https://estudosinstitucionais.emnuvens.com.br/REI/article/download/430/447>. Acesso em: 08 fev. 2021.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A Transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. *RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, Rio de Janeiro, n. 27, jun. 2015, p. 121-145. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226>. Acesso em: 08 fev. 2021.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. *Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília: Escola de Direito, Brasília*, v. 7, n. 1, jan./jun. 2013, p. 195-220. Disponível em: <https://btdtd.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/3928>. Acesso em: 10 fev. 2021.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. *Revista de Investigações Constitucionais*, Curitiba, vol. 4, n. 2, maio/ago. 2017, p. 95-130. DOI:10.5380/rinc.v4i2.53437. Disponível em: https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S2359-56392017000200095&script=sci_arttext&tlng=pt. Acesso em: 12 fev. 2021.

GABARDO, Emerson; REZENDE, Maurício Corrêa de Moura. O conceito de interesse público no direito administrativo brasileiro. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, n. 115, jul./dez. 2017, p. 267-318. Disponível em: <https://periodicos.ufmg.br/index.php/rbep/article/view/17661>. Acesso em: 12 fev. 2021.

MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. *Revista Jurídica*, Curitiba, v. 3, n. 44. 2016, p. 473-498. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/download/1877/1247>. Acesso em: 12 fev. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Transação em Matéria Tributária: Limites e Inconstitucionalidades. *Tributação*, n. 56, jan/jun. 2010, p. 14-22. Disponível em: <https://www.sindifisconacional.org.br/images/publicacoes/tributacao/pdf/tributacao56.pdf#page=14>. Acesso em: 11 fev. 2021.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. 2013. 245 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo. 2013. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/en.ph>. Acesso em: 12 fev. 2021.

POPPER, Karl Raimund. An unended quest. *Psychology Press*, 2002.

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.38, n.2, jul./dez. 2018, p. 231-242.

Disponível em: http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/43935/1/2018_art_lmribas.pdf. Acesso em: 10 fev. 2021.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Efetivação de Políticas Públicas: uma questão orçamentária. *Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law*, Marília/SP, v. 12, jan/dez. 2011, p. 77-102. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1068>. Acesso em: 24 fev. 2022.

REYMÃO, Ana Elizabeth Neirão; CAÇAPIETRA, Ricardo dos Santos. Políticas públicas e a concretização de direitos sociais: tomada de decisão, arquitetura de escolhas e efetividade. *Rev. Bras. Polít. Públicas*, Brasília, v. 8, nº 2. 2018, p. 542-566. Disponível em: <https://www.publicacoesacademicas.uniceub.br/RBPP/article/view/5329>. Acesso em: 05 fev. 2021.

RODRIGUES, Hugo Thamir; OLIVEIRA, Antonio Furtado de. A tributação e o orçamento público na perspectiva de efetividade dos direitos fundamentais sociais. *Revista Argumentum-Argumentum Journal of Law*, RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, v. 19, n. 1, Jan.-Abr. 2018, pp. 51-71. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/505>. Acesso em 24 fev. 2021.

SANTOS, Helder Silva dos. *Transação tributária: limites, desafios e propostas*. 168 f. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/29627>. Acesso em: 05 fev. 2021.

SEVERINI, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro? *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 11, n. 95, out./jan. 2010, p. 107-131. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/228>. Acesso em: 05 fev. 2021.

SCHMIDT, João Pedro. Para estudar políticas públicas: aspectos conceituais, metodológicos e abordagens teóricas. *Revista do Direito*, Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 56, set/dez. 2018, p. 119-149. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/direito/article/viewFile/12688/7826>. Acesso em: 06 fev. 2021.

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. *Sociologias*, Porto Alegre, n. 16, dez. 2016, p. 20-45. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 05 fev. 2021

VARGAS, Luis Carlos A. Merçon de. *Suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. 2013. 248 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. 2013. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/6263>. Acesso em: 26 fev. 2021.