

# ***REVISTA DA PGFN***

v. 11, n. 1  
(jan./jun.2021).

Procuradoria-Geral da  
Fazenda Nacional Brasília

2021



**REVISTA DA PGFN**  
**PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
Centro de Altos Estudo da PGFN  
Setor de Autarquias Norte – Quadra 5 – Lote C  
Complexo Empresarial CNC – Torre D – 15º andar – Brasília – DF

**PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**  
Ricardo Soriano de Alencar

**PROCURADORES-GERAIS ADJUNTOS**

Adriana Gomes de Paula Rocha  
Cristiano Neuenschwander Lins de Moraes  
Fabiano de Figueredo Araújo  
Maira Souza Gomes  
Mario Augusto Carboni  
Phelippe Toledo Pires de Oliveira  
Simone Anacleto  
Vitor Junqueira Vaz

**DIRETOR DO DEPARTAMENTO DE GESTÃO CORPORATIVA**  
Aleksy Lanter Cardoso

**DIRETORA-GERAL DO CENTRO DE ALTOS ESTUDOS DA PGFN**  
Cristina Fernandes Amaral

**CONSELHO EDITORIAL**

Ministro Alexandre de Moraes  
Ariane Guimarães  
Claudia Aparecida de Souza Trindade  
Daniel Giotti de Paula  
José Maria Arruda de Andrade  
Leonardo de Andrade Rezende Alvim  
Luís Carlos Martins Alves Júnior  
Mario Augusto Carboni  
Murilo Teixeira Avelino  
Phelippe Toledo Pires de Oliveira

**COMITÊ AVALIADOR**

Alexandre Marques da Silva Martins  
Daniel Vieira Marins  
Fabio Guimarães Bensoussan  
Flávio Garcia Cabral  
Guilherme Raso Marques  
Marcelo Claudio Fausto Maia  
Marcus de Freitas Gouvêa  
Vinicius Garcia  
Vitor Tadeu Carramao Mello

**EDITORA RESPONSÁVEL**

Cristina Fernandes Amaral

**COORDENADORES**

Aleksey Lanter Cardoso

Cristina Fernandes Amaral

José Renato Fragoso Lobo

**ARTE E CAPA**

Maria Karla Lacerda Osorio Netto

As opiniões emitidas nos artigos são de inteira responsabilidade dos autores e não refletem, necessariamente, o entendimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a respeito dos temas tratados.

Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional v. 11, n. 1 (jan./jun.2021). –

Brasília: PGFN, 2021\_

Semestral

ISSN 2179.8036

Direito Público – Brasil – Periódico. 1. Brasil. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

CDD 341.05

CDU 342(05)

# SUMÁRIO

Apresentação.....	7
Editorial .....	9
Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada <i>Fernanda Regina Vilares e Matheus Carneiro Assunção</i> .....	11
“Direito financeiro de guerra” e coronavírus: estudos sobre a adi 6357 e a ec n° 106 (orçamento de guerra) <i>Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff e Arthur Porto Reis Guimarães</i> .....	27
A constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no estado fiscal <i>Vicente Férrer de Albuquerque Júnior</i> .....	41
Possibilidade de suspensão de passaporte/cnh pela fazenda na execução fiscal: uma análise moral, jurídica e sistemática do hc 453870 julgado pelo stj <i>Felipe Viana de Araújo Duque</i> .....	61
Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada <i>Daniel Telles de Menezes</i> .....	75
Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios <i>Priscila Maria Fernandes Campos de Souza</i> .....	105
Desigualdade e tributação: quem paga a conta da pandemia? <i>Aline Della Vittoria</i> .....	133
Transformações na pgfn uma reflexão sobre o papel das mulheres no processo de amadurecimento organizacional <i>Ediara de Souza Barreto, Giuliana Maria Delfino Pinheiro Lenza, Herta Rani Teles Santos, Juliana Pita Guimarães, Monica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli e Thayana Félix Mendes</i> .....	157



## Apresentação

A 11ª edição da *Revista da PGFN* teve sua elaboração principiada no desafiador ano de 2020, o que não impediu a participação massiva dos autores que submeterem seus trabalhos, contribuindo com esse meio de discussão e ampliação de conhecimento, esforço conjugado com a dedicação dos membros do Comitê Avaliador, do Conselho Editorial e de todos os demais envolvidos que viabilizaram a publicação desse novo número da *Revista da PGFN*, a quem se faz necessário registrar os devidos agradecimentos.

Este número da *Revista da PGFN* se inicia com artigo publicado em homenagem ao colega Matheus Carneiro Assunção. A seguir, veicula sete trabalhos acadêmicos que foram submetidos ao *double-blind review* pelo comitê avaliador, comportando temas atuais e de diversos espectros, de interesse institucional e acadêmico.

Com satisfação e na certeza de a *Revista da PGFN* continuar com a missão de divulgar teses e promover debates acadêmicos, deixo meus cumprimentos a todos.

RICARDO SORIANO DE ALENCAR  
Procurador-Geral da Fazenda Nacional





## EDITORIAL

A 11ª Edição da *Revista da PGFN* vem concretizar a retomada do projeto de publicação regular do periódico. Seu início se deu em circunstâncias normais, sem nunca se imaginar o contexto e a natureza das dificuldades que viveríamos em 2020. Problemas e desafios acontecem todos os anos, e a Instituição sempre faz o melhor para superá-los, contudo, nunca havíamos vivenciado algo sequer parecido com uma pandemia de escala mundial.

Diante de todo este quadro, surpreendeu o grande número de trabalhos remetidos com o fito de serem publicados nesta edição. Tal fato demonstra que mesmo em meio à crise mundial de saúde causada pelo coronavírus, o interesse em participar e difundir debate e conhecimento não foi de todo abalado. Isto é motivo de orgulho e uma prova de superação de todos que contribuíram para retomada do projeto


Esta edição homenageia o falecido colega Dr. Matheus Carneiro Assunção, publicando um artigo formatado a partir de material por ele elaborado para seu doutorado, e trabalhado pela colega Dra. Fernanda Regina Vilares, de modo a se transformar no artigo “Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada”; traz ainda mais sete trabalhos opinativos e submetidos à *double-blind review* pelo comitê avaliador. Estes trabalhos tratam de temas atualíssimos e de grande relevância científica e prática.

Registre-se que concomitantemente aos procedimentos de publicação da revista, o Superior Tribunal Federal proferiu julgamento na ADI nº 5.886, que é o tema do artigo “Constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no Estado Fiscal”, de modo que este deve ser lido à luz desta circunstância.

Esperamos que seja a retomada forte e ininterrupta de um projeto que se configura em instrumento de fortalecimento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. E mais, que sirva de estímulo ao engajamento nas atividades acadêmicas, na busca de conhecimento, e da superação de dificuldades.

**CRISTINA FERNANDES DO AMARAL**  
Diretor do Centro de Altos Estudos da PGFN





# Cooperação interinstitucional e combate à fraude fiscal estruturada

---

## Fernanda Regina Vilares

*Doutora e Mestre em Processo Penal pela Universidade de São Paulo.  
Pós-graduada em Direito Penal Econômico e Europeu pela  
Universidade de Coimbra em parceria com o IBCCRIM.  
Procuradora da Fazenda Nacional em exercício na Assessoria Especial do  
Advogado Geral da União. Professora do FGVLaw e do IDP.*

## Matheus Carneiro Assunção (*in memoriam*)

*Doutor e Mestre na área de Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela  
Universidade de São Paulo. Especialista em Administração Pública pela  
Fundação Getúlio Vargas. Especialista em Direito Tributário pela USP.  
Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.  
Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco – UFPE e  
Bacharel em Administração pela Universidade de Pernambuco – UPE.  
Foi Procurador da Fazenda Nacional e Professor de cursos de pós-graduação.*

**RESUMO.** Este texto apresenta o conceito de cooperação, aponta algumas espécies de atuação conjunta das instituições e faz relações específicas com a administração tributária e os ilícitos por ela identificados. Sem intenção de ser exaustivo ou apresentar soluções definitivas, o artigo tem como objetivo provocar a reflexão e incentivar novas pesquisas sobre o tema.

**PALAVRAS-CHAVE.** Cooperação Interinstitucional. Fraude fiscal estruturada.

**ABSTRACT.** This article introduces the concept of cooperation, points out some joint investigation teams and relates them to Internal Revenue Service work and unlawful acts identified by them. There is no intention to be exhaustive or achieve definitive solutions. The goal is only induce thinking about the subject and encourage further research on the topic.

**KEYWORDS.** Interinstitucional cooperation. Tax fraud.

## 1. Introdução

Em meio à pandemia do coronavírus, conjuntura na qual a distância física tem imposto novos desafios a empreitadas coletivas e deflagração de operações, tem-se a notícia da realização de uma operação em Patos de Minas contra empresas de exportação e importação de pedras preciosas. Precisamente em 21 de julho de 2020, manchetes deram conta de que “Polícia e Receita Federal, juntamente com a Procuradoria da Fazenda Nacional, combatem lavagem de dinheiro, sonegação e evasão de divisas; mala com R\$ 1 milhão foi encontrada”<sup>1</sup>.

De acordo com a reportagem, a Polícia Federal teria capitaneado a operação no exercício de sua atribuição institucional de realizar os atos investigação criminal. No caso, o foco seriam atos de garimpo ilegal, evasão de divisas, lavagem de dinheiro e crimes tributários. Justamente por haver interface com a atribuição de outros órgãos, notadamente a Receita Federal (que fiscaliza o cumprimento das obrigações tributárias, além de exercer poder de polícia aduaneiro)<sup>2</sup> e a Procuradoria da Fazenda Nacional (que efetua o gerenciamento e a cobrança dos créditos tributários, além da consultoria jurídica correlata)<sup>3</sup>, não foi possível desenvolver a atividade de forma isolada. Houve, assim, a necessidade de atuação conjunta para se abarcar todas as faces dos atos praticados pelos investigados e suas consequências, maximizando-se a eficiência da atuação estatal.

É fato que o Estado é uno e indivisível. Sua divisão administrativa em órgãos é apenas um instrumento para simplificar sua gestão<sup>4</sup>, mas não deve impedir atuações conjuntas quando o mesmo fato naturalístico afetar os interesses de mais de uma instituição. Ao contrário, seria contra a própria ideia de economia de recursos e eficiência que cada órgão exercesse

---

<sup>1</sup> *Operação é realizada em Patos de Minas contra empresas de exportação e importação de pedras preciosas.* Disponível em <https://g1.globo.com/mg/triangulo-mineiro/noticia/2020/07/21/operacao-e-feita-em-patos-de-minas-contra-empresas-de-exportacao-e-importacao-de-pedras-preciosas.ghtml>. Acesso em 21 de julho de 2020.

<sup>2</sup> <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/competencias-1>

<sup>3</sup> Artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 73/93.

<sup>4</sup> O fenômeno é denominado desconcentração pelo Direito Administrativo. Com a palavra, Celso Antonio Bandeira de Mello: “Tal desconcentração se faz tanto em razão da matéria, isto é, do assunto (por exemplo, Ministério da Justiça, da Saúde, da Educação, etc.), como em razão do grau (hierarquia), ou seja, do nível de responsabilidade decisória conferido aos distintos escalões que corresponderão aos diversos patamares de autoridade, por exemplo, diretor de Departamento, diretor de Divisão, chefe de seção, encarregado de Setor). Também se desconcentra com base em critério regional ou geográfico (por exemplo, delegacia regional da Saúde em São Paulo, Minas gerais, Rio de Janeiro etc.). BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de Direito Administrativo*. 30. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2011. São Paulo: Malheiros Editores, p. 154.

sua atribuição de forma isolada, ainda que isso ensejasse retrabalho e uma maior demora no alcance de resultados.

Esse é apenas um exemplo de diversas outras operações de combate à fraude fiscal estruturada, crimes tributários ou sonegação fiscal que vêm ocorrendo nos últimos anos.<sup>5</sup> Situações como essa despertaram a curiosidade do então Procurador da Fazenda Nacional, Matheus Carneiro Assunção, resultando na apresentação de uma proposta de tese do que seria seu segundo Doutorado, agora em Administração Pública e Governo, denominada “Cooperação Interinstitucional no combate à sonegação fiscal: atores, arranjos e desafios”. Tivemos algumas conversas sobre o tema, considerando minha experiência nos fóruns de cooperação interinstitucional (Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e Lavagem de Dinheiro, ENCCLA, e Fórum de Combate à Corrupção do Estado de São Paulo, FOCCOSP), além da atuação em algumas forças-tarefa dentro da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e da dedicação acadêmica ao Direito Penal e Processual Penal. A intenção era auxiliar no desenvolvimento de sua pesquisa.

Agora, Matheus não está mais entre nós. A admiração por seu trabalho, dedicação, genialidade e a necessidade de eternizar seu legado levaram-me a, com autorização de sua família<sup>6</sup>, obter o material apresentado em sua qualificação<sup>7</sup> para, com alguns acréscimos, transformar em um artigo em coautoria para ser publicado na Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional como homenagem póstuma de nossa carreira.<sup>8</sup>

O texto vai caminhar pelo conceito de cooperação, apontar algumas espécies de atuação conjunta das instituições, fazer relações específicas com

<sup>5</sup> O projeto de pesquisa original utiliza o termo sonegação fiscal em sentido amplo, em alusão a diversas espécies de condutas ilícitas definidas como crimes contra ordem tributária (art. 1º da Lei n. 8.137/90), destinadas a evitar o pagamento de tributos ou frustrar a recuperação de créditos. Utilizar a expressão sonegação com essa exceção pode levar a confusões com o conceito estrito de crimes contra a ordem tributária, uma vez que, conforme nos lembra Marcelo Almeida Ruivo, “Sonegação fiscal é a denominação tradicionalmente usada desde a Lei 4.729/65, ainda que se saiba não ser apropriada tecnicamente”. RUIVO, M. A. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.317/90). In BOSSA, G., RUIVO, M. A. (coord.). *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 430. Os tipos previstos na Lei n. 8.137/90 restringem-se (com possíveis exceções no artigo 2º) a condutas praticadas antes da constituição do crédito tributário e, atualmente, os maiores problemas enfrentados pelo fisco ocorrem em momento posterior, com os subterfúgios utilizados para se evitar o pagamento e a cobrança. Assim, para que não haja dúvidas sobre o objeto do texto, foi escolhida a expressão fraude fiscal estruturada, que bem retrata a realidade das estratégias utilizadas para evitar a incidência tributária ou o pagamento dos débitos. O tema será melhor explorado adiante.

<sup>6</sup> Registro o agradecimento expresso à irmã, Deborah Carneiro Assunção.

<sup>7</sup> A obtenção do material foi providenciada por Mario Spinelli, membro de sua banca de qualificação (com quem tenho o prazer de dividir alguns projetos acadêmicos) que me colocou em contato com o orientador, Marco Antonio Teixeira.

<sup>8</sup> Considerando que o texto é um resultado de um trabalho a quatro mãos, não serão utilizadas aspas nas partes retiradas do projeto de pesquisa.

a administração tributária e os ilícitos por ela identificados utilizando o caso concreto apresentado como norte e chegar a algumas constatações e propostas. Sem intenção de ser exaustivo ou apresentar soluções definitivas, o artigo tem como maior objetivo provocar a reflexão e incentivar novas pesquisas sobre o tema.

## 2. Cooperação interinstitucional

### 2.1. Considerações iniciais

A cooperação é um aspecto intrínseco à vida em sociedade. Como animal social, o homem precisa estabelecer ao longo de sua existência laços cooperativos de diferentes ordens. Esses laços se formam e se fortalecem por influência de inúmeros fatores.

Entre as organizações públicas, a cooperação também é um elemento essencial, que potencializa sinergias, trocas de informações, recursos materiais e articulações intersubjetivas importantes para a efetividade das ações desempenhadas.

Em que pese a importância da cooperação para a efetividade de políticas públicas no Brasil, ainda há muitas lacunas na literatura que trata sobre o tema. Significativa parte dos estudos sobre cooperação entre organizações se concentra no campo de Administração de Empresas<sup>9</sup> e, apesar da possibilidade da transposição parcial dessas teorias para o setor público, há diferenças sensíveis que precisam ser consideradas.

Por outro lado, a dinâmica interorganizacional no setor público, tanto no que tange ao relacionamento entre órgãos de diferentes níveis de governo (cooperação intergovernamental), quanto no aspecto intragovernamental, têm sofrido profundas transformações nos últimos anos, as quais demandam abordagens analíticas sobre seus aspectos constitutivos.

Além disso, do ponto de vista conceitual, observa-se uma profusão de sentidos e usos de linguagem no que diz respeito à cooperação interinstitucional. Emprega-se frequentemente o termo “cooperação” em alusão a um fenômeno relacionado ao modelo federativo brasileiro trazido pela Constituição de 1988, que estabelece instrumentos de atuação conjunta entre os entes políticos<sup>10</sup>, ou para tratar da descentralização administrativa

<sup>9</sup> BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. R.; REYES JUNIOR, E. O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. In *Rev. adm. contemp.*, Curitiba, v. 14, n. 3, p. 458-477, jun. 2010; ZANCAN, C. et al. Condicionantes de consolidação de redes de cooperação interorganizacional: um estudo de caso sobre o Rio Grande do Sul. In *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 647 a 669, ago. 2013.

<sup>10</sup> ABRUCIO, F. L.; FRANZESE, C.; SANO, H. Coordenação e cooperação no federalismo brasileiro:

e de problemas de coordenação de políticas públicas<sup>11</sup>. A expressão também é utilizada para designar um aspecto da coordenação governamental, enfocando processos relacionais de caráter mais informal e temporário<sup>12</sup>. Trata-se, em suma, de uma expressão multívoca, a atrair variadas possibilidades de significação e de abordagens teóricas.

Nada obstante a produção crescente de estudos que tangenciam o tema<sup>13</sup>, o exame dos fatores estruturais e condicionantes da cooperação interorganizacional no setor público brasileiro ainda carece de análises aprofundadas, sobretudo no que tange ao relacionamento entre órgãos que atuam em ações públicas relativas à Administração Tributária, campo de literatura bastante escassa. A dificuldade metodológica de mapeamento e delimitação das interações formais e informais entre organizações sobremaneira distintas e com pouco grau de abertura contribui para o aumento das lacunas teóricas em torno dessa problemática.

Em contrapartida, o fortalecimento de burocracias estatais no Brasil ao longo dos últimos anos traz um repertório vasto de aspectos a serem explorados empiricamente no que diz respeito à cooperação interinstitucional. Ainda que sem o devido arcabouço teórico, muitas iniciativas brotaram da necessidade de criar novos mecanismos para solucionar problemas cada vez maiores enfrentados pelos órgãos de persecução, penal ou não. Assim, antes de tudo, é essencial olhar para a realidade prática para, depois, compará-la aos modelos teóricos, os quais também podem ser aprimorados diante das necessidades constatadas.

---

avanços e desafios. In: CUNHA, A. S.; MEDEIROS, B. A.; AQUINO, L. C. (Orgs.). *Estado, instituições e democracia: República*. Brasília: IPEA, 2010, v. 1, p. 177-212.

<sup>11</sup> ARRETCHE, M. Federalismo e políticas sociais no Brasil. In *São Paulo em Perspectiva*, v. 18, n. 2, p. 17-26, 2004; LOTTA, G. S.; GONÇALVES, R.; BITELMAN, M. F. A coordenação federativa de políticas públicas: uma análise das políticas brasileiras nas últimas décadas. In *Cadernos Gestão Pública e Cidadania*, v. 19, n. 64, jan. 2014.

<sup>12</sup> PETERS, B. G. *Pursuing horizontal management: The politics of public sector coordination*. Lawrence: University Press of Kansas, 2015.

<sup>13</sup> BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. R.; REYES JUNIOR, E. O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. In *Rev. adm. contemp.*, Curitiba, v. 14, n. 3, p. 458-477, jun. 2010; SILVA, L. A. L. da. *Desvendando a caixa preta do Executivo Federal: coordenação intragovernamental no Brasil*. Tese de Doutorado. Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, 2017.

## 2.2. Fraude fiscal estruturada

Vem sendo observada uma mudança de comportamento dos contribuintes que não pretendem honrar seus compromissos com a Fazenda Pública. Se antes a estratégia comum era omitir informações aos órgãos de administração tributária e efetuar operações comerciais por vias informais, a tecnologia, informatização e a possibilidade de cruzamento de dados em tempo real serve como desincentivo ao comportamento tipificado no artigo 1º da Lei n.º 8.137/90, qual seja, omitir ou fraudar informação relevante para a constituição do crédito tributário.

Assim, tem sido habitual a estratégia de declarar todos os dados relativos aos fatos geradores, mas utilizar estruturas de blindagem patrimonial com o escopo de inviabilizar a cobrança da dívida tributária que surge da natural incidência da norma.

Todo o estratagema envolvido no planejamento com o objetivo de se furtrar ao cumprimento das obrigações tributárias tem sido denominado de fraude fiscal estruturada, expressão que preferimos adotar nesse breve ensaio, como adiantado na nota 5, retro.

A expressão não é nova, tendo sido utilizada no Protocolo ICMS nº 66/09, do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), fruto de consenso de fazendas estaduais e Receita Federal do Brasil:

“Entende-se por fraude fiscal estruturada a de natureza penal tributária, cujas principais características são as seguintes:

- a) estruturadas através de mecanismos complexos;
- b) perpetradas por grupos especialmente organizados para tais fins (organizações criminosas);
- c) operacionalizada com o emprego de diversos artifícios como dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, falsificação de documentos, simulação de operações, blindagem patrimonial, operações artificiosas sem fundamentação econômica, utilização de paraísos fiscais, utilização abusiva de benefícios fiscais, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações, etc.;

Doutrinariamente o tema ainda é pouco abordando, podendo ser destacada o esclarecimento trazido por Bruno Maciel, para quem fraude fiscal estruturada:

“é a essência do plano de negócios dos chamados devedores contumazes de tributo, que são aqueles que passam ao largo do planejamento tributário lícito para, de forma deliberada e sistemática,



deixarem de recolher os tributos incidentes na sua atividade empresarial, reinvestindo parte do valor que deixa de ser recolhido na própria empresa, desequilibrando a concorrência de forma ilícita e, principalmente, aquinhoando considerável patrimônio pessoal com o indevido aproveitamento dos valores oriundos de sonegação tributária.<sup>14</sup>

Fica claro que o fenômeno transcende o espectro dos tipos penais trazidos pela Lei de Crimes contra a Ordem Tributária pois engloba, sobretudo, estratégias de blindagem patrimonial e artifícios para evitar o pagamento de tributo mesmo após sua constituição e de maneira reiterada. Não raramente, envolvem, também, atos de lavagem de dinheiro, quando há ocultação, dissimulação e distanciamento da cota defraudada resultante do crime tributário com a finalidade de reinserir os valores na economia sob aparência lícita.

Traçados os contornos da realidade que se visa estancar, passamos à análise da cooperação nesse contexto.

### 2.3. Cooperação interinstitucional e o combate à fraude fiscal estruturada

É possível observar diferentes formas de colaboração já praticadas entre os órgãos estatais, algumas institucionalizadas formalmente, outras executadas informalmente.<sup>15</sup> Ainda, pode-se observar que algumas iniciativas unem órgãos do mesmo ente federativo que orbitam em torno de um objetivo comum, malgrado a desconcentração que dá origem à criação de entidades individualizadas. Outras permitem a cooperação entre órgãos de diferentes entes federativos, diante do potencial de alcance dos atos ilícitos. Considerando o escopo desse breve ensaio, será feita uma análise do instituto à luz das iniciativas relativas às necessidades da administração tributária.

Mudanças institucionais moldam a forma como as sociedades se desenvolvem.<sup>16</sup> No Brasil, muitas transformações institucionais têm ocorrido no que diz respeito aos mecanismos de combate à fraude fiscal estruturada,

---

<sup>14</sup> DOS SANTOS, B. M.. O combate à fraude fiscal estruturada pela PGE/SP. In: *Carreiras típicas de Estado: desafios e avanços na prevenção e no combate à corrupção*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 74.

<sup>15</sup> Existem muitas formas de colaboração, envolvendo diferentes tipos de interação, comprometimento ao processo e confiança interorganizacional. Elas podem variar de “*intermittent coordination, to temporary task force, to permanent or regular coordination, to coalitions, all the way to network structures*” SZAYNA, T. (et al). *Integrating civilian agencies in stability operations*. Santa Monica: Rand Corporation, 2009, p. 116.

<sup>16</sup> NORTH, D. C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

nos diferentes níveis de governo (federal, estadual e municipal). A multiplicidade de órgãos envolvidos em torno desse objetivo, com diferentes arranjos de competências e funções, é uma característica do sistema normativo brasileiro, estruturado sob a forma federativa. Assim, em cada nível de governo atuam órgãos específicos incumbidos de competências de fiscalização tributária (secretarias municipais, estaduais, e da Receita Federal), de promoverem a cobrança de créditos inscritos em Dívida Ativa da Fazenda Pública (Procuradorias Municipais, Estaduais e da Fazenda Nacional), e de persecução criminal (Ministério Público dos Estados e Ministério Público Federal).

Nesse contexto de pluralidade de atores, mecanismos de cooperação interinstitucional, com padronização de procedimentos e trocas de informações, podem contribuir de diferentes formas para melhorar a efetividade das políticas públicas de combate à sonegação fiscal. Por outro lado, a ausência desses mecanismos pode acarretar competições e conflitos intra-governamentais, com potenciais riscos às organizações e à própria efetividade da política pública.

### *2.3.1. Modelos de cooperação*

Dentre os arranjos cooperativos identificados, e sem a ambição de apresentar rol exaustivo, passamos a apresentar alguns modelos utilizados pelos órgãos governamentais.

Em primeiro lugar, destacam-se ações empreendidas no âmbito da Estratégia Nacional de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro (ENCCLA) e o Fórum de Combate à Corrupção e à Lavagem de Dinheiro no Estado de São Paulo (FOCCO-SP).<sup>17</sup>

Instituída no ano de 2003, a ENCCLA é formada por órgãos de todos os Poderes e níveis de governo no Brasil, e tem promovido anualmente reuniões plenárias para definir ações a serem executadas de maneira articulada, com vistas ao aprimoramento do combate à corrupção e à lavagem de dinheiro. Suas ações funcionam em nível estratégico, de inteligência e operacional e muitas iniciativas legislativas e de integração emergem das saudáveis discussões entre os atores.

O FOCCO-SP, por sua vez, foi criado em 2014, e atualmente é integrado por 32 instituições, de todas as esferas de governo, dentre as quais o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, o Ministério Público do Estado de São Paulo, o Ministério Público Federal, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a Secretaria de Finanças do Município

<sup>17</sup> Existem fóruns similares em outros estados brasileiros. Exemplo é o FOCCO-SE, com site próprio: <http://www.focco.se.gov.br/>.

de São Paulo, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, a Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo e a Procuradoria do Município de São Paulo.

Diversas ações da ENCCLA e do FOCCO-SP objetivam especificamente o aspecto da fraude fiscal estruturada<sup>18</sup>, frequentemente associado à lavagem de capitais e à corrupção. A falta de recolhimento dos tributos, assim como a corrupção, impossibilita que recursos públicos sejam destinados às finalidades do Estado, prejudicando a sociedade como um todo. Melhorar a efetividade do seu combate é um desafio permanente, que passa pelo incremento da troca de informações e da cooperação entre órgãos governamentais.

Outra experiência notável é o Comitê Interinstitucional de Recuperação de Ativos (Cira), iniciativa inaugurada em terras mineiras replicada em muitos estados brasileiros. Seu objetivo é

“propor medidas técnicas, legais e administrativas de recuperação de ativos, especialmente em casos de ilícitos fiscais, direcionando sua atuação para a prevenção e repressão aos crimes contra a ordem tributária e lavagem de dinheiro, o incentivo do desenvolvimento de operações integradas entre os entes envolvidos, a promoção conjunta de encontros, seminários e cursos visando à valorização e ao aperfeiçoamento técnico de servidores dos órgãos e das instituições e à discussão de questões estratégicas e técnicas que visem ao aprimoramento da legislação aplicável, bem como dos mecanismos administrativos e gerenciais no âmbito de cada integrante.”<sup>19</sup>

Recentemente foi criado também o Centro Integrado de Operações de Fronteira em Foz do Iguaçu-PR, com previsão de expansão. O chamado “Fusion Center” foi inspirado em um modelo americano de integração de agências, no qual há o compartilhamento de ferramentas tecnológicas, de servidores e de informações. A Receita Federal faz parte da equipe de

---

<sup>18</sup> Exemplo foi a Ação 14 de 2019.

<sup>19</sup> Disponível em <https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/noticias/judiciario-participa-de-1-encontro-nacional-do-cira.htm#.Xx3ZFZ5KiUk>. Acesso em 26 de julho de 2020. “*Compõem o Cira o vice-governador do Estado, que o preside; o presidente do Tribunal de Justiça de Minas Gerais, o procurador-geral de Justiça, os secretários de Estado de Fazenda e de Segurança Pública, o advogado-geral do Estado e o coordenador do Centro de Apoio Operacional da Promotoria de Justiça de Defesa da Ordem Econômica e Tributária (Caoet) do Ministério Público, que assume a função de secretário-geral do comitê. Também podem ser convidados a participar representantes das polícias Civil e Militar e de outros entes públicos (...).*”

*O comitê foi instituído pelo Decreto 44.525/2007. Idealizado em Minas Gerais, o Cira, graças aos resultados alcançados, inspirou a criação de órgãos semelhantes em outros estados.”*

trabalho, tendo papel ativo, entre outros, no combate ao descaminho e contrabando na fronteira.<sup>20</sup>

Ainda, tem sido cada vez mais comum a formação de forças-tarefas nos órgãos de persecução, por exemplo. Não há uma definição legal do instituto, que foi importado de experiências militares internacionais. Consiste em um esforço concentrado e temporário para investigar, parar e punir práticas ilícitas, podendo ser interna, composta apenas por membros de uma mesma instituição, ou externa, com participação interinstitucional.<sup>21</sup> Exemplo recente foi a criação, por meio da Portaria PGFN nº 663, de 29 de junho de 2016, da Força Tarefa da Procuradoria da Fazenda Nacional para a Operação Lava Jato, com o objetivo de tratar de forma diferenciada dos ilícitos tributários descobertos no âmbito daquela investigação.

Não se pode deixar de mencionar atuações conjuntas menos institucionalizadas, que brotam do esforço individual dos agentes responsáveis pelos casos em combinação com a empatia existente entre membros de diferentes instituições, não necessariamente todas as que eventualmente teriam atribuição para trabalhar na questão.

A operação “A incomparável do Abaeté” mencionada no início do artigo é um desses exemplos. A investigação começou no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional que constatou um débito tributário relevante e passou a traçar diversas linhas estratégicas, observando o comportamento do devedor, acompanhando suas declarações perante os órgãos públicos e movimentações patrimoniais e financeiras, sempre com respeito aos limites legais impostos. Em um determinado ponto, entretanto, os instrumentos disponíveis para a persecução fiscal mostraram-se insuficientes, sendo necessário promover uma atuação conjunta com órgãos de persecução penal.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> FREITAS, Vladimir Passos de e OLIVEIRA, Wagner Mesquita de. Fusion center, um passo decisivo no avanço da segurança pública. *“Adequando o modelo fusion center e suas capacidades à crescente demanda na região e às deficiências da estrutura de segurança pública nacional, seriam objetivos básicos e princípios fundamentais dos trabalhos no referido Centro Integrado: a) o foco no compartilhamento de informações e de ações entre agências, e consequente aumento da capilaridade e da capacidade investigativa para os órgãos de persecução criminal e fiscalização; b) comando e controle das operações ostensivas e encobertas executadas por órgãos e instituições, integradas ou não, no território de fronteira; c) produção e difusão de conhecimento em nível nacional e internacional com foco direto em ações de prevenção e repressão ao crime organizado.”* Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jan-05/segunda-leitura-fusion-center-passo-decisivo-avanco-seguranca-publica#:~:text=Trata%2Dse%20dos%20Centros%20Integrados,mais%20conhecidos%20como%20fusion%20centers>. Acesso em 26 de julho de 2020.

<sup>21</sup> PALUDO, J. (coord.). *Forças-tarefas: direito comparado e legislação aplicável* - MPF. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.

<sup>22</sup> Indispensável mencionar a colaboração nesse texto do Procurador da Fazenda Nacional responsável pelo caso, Luiz Felipe Correia Moreira, a quem se rende homenagem pela dedicação e comprometimento capazes de gerar a sinergia necessária para a atuação interinstitucional e colaborativa de excelência.

A sinergia criada entre os representantes da Fazenda Nacional e da Polícia Federal ensejou um grande empenho no caso e, dadas as dificuldades naturais da investigação dos crimes tributários<sup>23</sup>, os esforços culminaram na deflagração da operação com relação aos crimes de evasão de divisas e lavagem de dinheiro. Importante destacar que o amadurecimento da investigação no que tange aos elementos probatórios desses delitos de forma antecipada não impede posterior coleta de elementos relativos a fraudes fiscais.

Por fim, é tendência trazer a sociedade civil para esse cenário. Embora a ENCCLA admita alguns participantes de fora da esfera governamental, tal participação ocorre de forma bastante limitada. Modelos como o National Cyber-Forensics and Training Alliance (NFCTA)<sup>24</sup> americano podem inspirar iniciativa no Brasil.<sup>25</sup>

### *2.3.2. Fatores necessários ao desenvolvimento da cooperação interinstitucional*

Como se extrai de todo o exposto, diversos fatores podem influenciar a cooperação interinstitucional, alguns dos quais independentes da disposição dos atores envolvidos. Uma multiplicidade de elementos (humanos e técnico-operacionais) atuam conjuntamente na conformação de vínculos interorganizacionais.

Com o aumento de complexidade da forma de atuação do Estado, passando de um modelo lastreado na prevalência de arranjos hierárquicos para assumir padrões de redes, perspectivas analíticas mais aprimoradas passam a ser exigidas para interpretação da atuação de atores nas burocracias estatais, enfocando também o componente relacional-interativo na ação pública.<sup>26</sup>

Nesse diapasão, é importante lembrar que a cooperação entre órgãos atuantes no combate a fraudes tributárias pressupõe o desempenho de

<sup>23</sup> Ver VILARES, F. R. A dinâmica do processo penal nos crimes contra a ordem tributária: o papel do processo administrativo fiscal e a necessária revisão da SV nº 24 do STF. In BOSSA, G., RUIVO, M. A. (coord.) *Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 213-236.

<sup>24</sup> A aliança, como se auto denomina, é uma parceria entre a iniciativa privada, a academia e o poder público com foco em providenciar um ambiente neutro e confiável que possibilite a efetiva cooperação e colaboração na identificação e mitigação dos crimes cibernéticos. Disponível em <https://www.ncfta.net/>. Acesso em 30 de julho de 2020.

<sup>25</sup> A Portaria nº 778, de 23 de outubro de 2019, do Ministério da Justiça e Segurança Pública foi editada com o escopo de promover o debate sobre uma possível parceria público-privada para a prevenção e combate ao crime cibernético. Após visita ao NCFTA, foram engendrados esforços para transplantar o modelo para o Brasil, o que ficou temporariamente suspenso por conta da pandemia. Disponível em <https://www.novo.justica.gov.br/news/delegacao-brasileira-se-reune-com-entidade-norte-americana-de-combate-ao-cibercrime>. Acesso em 30 de julho de 2020.

<sup>26</sup> LOTTA, G. S.; GONÇALVES, R.; BITELMAN, M. F. A coordenação federativa de políticas públicas...

competências por parte de burocracias atuantes em diferentes níveis de governo, bem como arranjos de articulação para a efetividade da política pública. Em outras palavras: é necessário o desenvolvimento de capacidades estatais, não só com competências técnico-administrativas para a coordenação de ações, mas também mecanismos políticos de compatibilização e resolução de conflitos de interesses de uma pluralidade de atores,<sup>27</sup> inclusive sob o prisma federativo. Qualidades como liderança e facilitação de diálogos devem ser cada vez mais valorizadas e promovidas entre os agentes estatais para que seja possível maximizar os resultados cooperativos.

Como afirmado, a cooperação pode ser operacionalizada por meio de instrumentos formais ou informais. Dentre os instrumentos formais, são comuns os “acordos de cooperação técnica”, espécie de “convênio em sentido amplo”, embasado no caráter recíproco dos objetivos a serem atingidos. O interesse comum é imprescindível para a celebração desse tipo de avença.

Nessa tônica, o Código Tributário Nacional prevê que a Fazenda Pública da União e as dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios “*prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações, na forma estabelecida, em caráter geral ou específico, por lei ou convênio*” (art. 199).

A fim de que o desenvolvimento interorganizacional ocorra satisfatoriamente, é necessário um conjunto de “*condicionantes favoráveis ao processo de consolidação das redes, provenientes do seu ambiente externo de inserção, além daqueles encontrados no contexto interno*”,<sup>28</sup> a partir dos quais torna-se possível compreender e gerenciar a sua configuração.

Deficiências de capacidades estatais dificultam a geração satisfatória e sustentável de resultados.<sup>29</sup> Um dos desafios em pauta é como aperfeiçoar essas capacidades, com base em trocas de informações e aproximações entre as instituições atuantes em campos de políticas públicas confluentes.

A cooperação entre órgãos exige o desempenho de competências por parte das burocracias estatais, e a formação de arranjos de articulação em diferentes áreas. A complexa repartição de competências no arranjo federativo brasileiro, porém, também desperta inevitáveis problemas de cooperação, tanto de ordem vertical (entre órgãos de níveis distintos de governo) quanto horizontal (entre órgãos do mesmo nível governamental).

<sup>27</sup> LOUREIRO, M. R. G.; TEIXEIRA, M. A. C.; FERREIRA, A. Desenvolvendo capacidades estatais: conflitos e articulação de interesses. In *Desenvolvimento em Questão*, v. 12, p. 5-36, 2014.

<sup>28</sup> ZANCAN, C. et al. Condicionantes de consolidação de redes de cooperação interorganizacional: um estudo de caso sobre o Rio Grande do Sul. In *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 647 a 669, ago. 2013.

<sup>29</sup> GOMIDE, A.; PIRES, R. R. C. (Ed.). *Capacidades estatais e democracia: arranjos institucionais de políticas públicas*. Brasília: Ipea, 2014; LOUREIRO, M. R. G.; TEIXEIRA, M. A. C.; FERREIRA, A. Desenvolvendo capacidades estatais...

Argumenta-se que a efetividade das políticas públicas depende muito do entrosamento entre os níveis de governo, vale dizer, de colaboração horizontal e vertical, mas a cooperação federativa “é frágil e há poucos incentivos institucionais a seu favor”.<sup>30</sup> Um desafio que se coloca nesse panorama é a superação da fragmentação institucional, por meio da coordenação da ação de órgãos, com vistas a melhorias de eficiência e de efetividade das políticas.<sup>31</sup> É importante que os órgãos e seus agentes se enxerguem como partes de um todo que devem trabalhar juntas para atingir um objetivo comum e não disputar resultados.

É fato que aspectos corporativos podem dificultar a cooperação e incentivar arenas de disputas políticas e rivalidades institucionalizadas. O treinamento profissional de integrantes de organizações públicas e seus compromimentos com ideias particulares sobre políticas públicas pode limitar a disposição em cooperar, assim como o receio de perder independência ou poderes.<sup>32</sup> O desnível informacional ocasionado pelo isolamento institucional de atores é outro fator crítico para a efetividade de intercâmbios colaborativos.

Há evidências de que o compartilhamento de informações entre organizações pode incrementar a capacidade de ação em programas públicos.<sup>33</sup> O desenho institucional, entretanto, pode ampliar ou limitar o desempenho das capacidades colaborativas.<sup>34</sup> Daí o relevo de compreender as estruturas organizacionais policêntricas, configurando uma esfera pública com múltiplos atores atuando em torno de objetivos comuns. Motivos subjacentes distintos por parte de cada ator, ademais, não afastam a possibilidade de convergência de interesses na cooperação.

O aprendizado institucional no cenário federativo tem levado cada vez mais os níveis de governo a entender os limites da prática intergovernamental compartimentalizada (que desconsidera o entrelaçamento em problemas comuns) e a buscar inovações no plano das políticas públicas, com o aumento de estruturas formais e informais de cooperação.<sup>35</sup> Não raramente,

<sup>30</sup> ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. In *Revista de Administração Pública* Rio de Janeiro, v. 41, n. spe, p. 67-86, 2007. O caso que iniciou esse texto é uma ilustração desse problema. Conquanto tenha apresentado resultados satisfatórios até o momento, foi fruto de um intenso esforço pessoal e da empatia entre os agentes responsáveis pelo caso naquele momento. Contudo, é preciso evoluir. A eficiência estatal não pode depender de características individuais, devendo haver institucionalização de mecanismos de colaboração.

<sup>31</sup> FARAH, M. F. S. Parcerias, novos arranjos institucionais e políticas públicas no nível local de governo. In *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, v. 35, n. 1, p. 119-144, jan./fev. 2001.

<sup>32</sup> PETERS, B. G. *Pursuing horizontal management...*

<sup>33</sup> Idem.

<sup>34</sup> MARTINS, H. F.; MARINI, C. *Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual*. Revista do TCU, Brasília, n. 130, 2014.

<sup>35</sup> ABRUCIO, F. L.; FRANZESE, C.; SANO, H. *Coordenação e cooperação no federalismo brasileiro...*

uma organização não sabe o que outra está realizando, e seus programas acabam sendo contraditórios, redundantes ou ambos.<sup>36</sup> Mecanismos de coerência na ação interinstitucional são, portanto, essenciais.

Aperfeiçoar a coerência implica compreender melhor as possibilidades de cooperação e os seus possíveis ganhos,<sup>37</sup> e buscar caminhos para ampliar a sinergia interinstitucional, como o aprimoramento de meios de intercâmbio de conhecimentos, informações, dados, tecnologias e métodos de pesquisa.

Grandes casos de sonegação de impostos costumam gerar impactos em diferentes órgãos e níveis de governo. A aproximação institucional, nesse sentido, pode ser um fator determinante para a maior efetividade da política de combate organizado a esses ilícitos.

### 3. Conclusões e perspectivas futuras

Atribui-se a John Stuart Mill a conclusão de que a perfeita cooperação é um atributo da civilização. Podemos estar muito longe da perfeição, mas é fato que a colaboração entre as instituições promove um avanço civilizatório que deve ser cada vez mais intensificado.

Temos muitos exemplos bem-sucedidos de trabalhos coletivos, alguns mais, outros menos institucionalizados. Todos devem servir de inspiração para estudos e novos modelos, de maneira que a excelência do resultado dependa cada vez menos da individualidade dos agentes públicos e passe a ser consequência natural do pleno funcionamento das instituições.

O estudo dos canais de interlocução e das ações conjuntas entre esses atores estatais tende a indicar em que medida arranjos cooperativos formulados são relevantes para a efetividade do combate à fraude fiscal estruturada e quais os principais desafios atuais para o seu aperfeiçoamento. Matheus previa a realização de uma pesquisa empírica e sistemática de avaliação desses modelos que pode ser implementada, ainda que de forma adaptada, para que possamos programar e realizar políticas públicas com dados.

Quando a cooperação interinstitucional rende bons frutos, ganham todos com a eficiência estatal: sociedade e burocracia. Quando houver a devida persecução do comportamento desviante à solidariedade na manutenção do Estado e o consequente estímulo ao cumprimento das normas, estaremos cada vez mais próximos da almejada Justiça Fiscal e da concretização do princípio da capacidade contributiva.

<sup>36</sup> PETERS, B. G. *Managing horizontal government: the politics of coordination*. Public Administration, v. 76, p. 295-311, 1998.

<sup>37</sup> PETERS, B. G. *Pursuing horizontal management...*



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, F. L. Trajetória recente da gestão pública brasileira: um balanço crítico e a renovação da agenda de reformas. In **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 41, n. spe, p. 67-86, 2007.

ABRUCIO, F. L.; FRANZESE, C.; SANO, H. Coordenação e cooperação no federalismo brasileiro: avanços e desafios. In: CUNHA, A. S.; MEDEIROS, B. A.; AQUINO, L. C. (Orgs.). **Estado, instituições e democracia: República**. Brasília: IPEA, 2010, v. 1, p. 177-212.

ARRETCHE, M. Federalismo e políticas sociais no Brasil. In **São Paulo em Perspectiva**, v. 18, n. 2, p. 17-26, 2004.

BALESTRIN, A.; VERSCHOORE, J. R.; REYES JUNIOR, E. O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. In **Rev. adm. contemp.**, Curitiba, v. 14, n. 3, p. 458-477, jun. 2010.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. **Curso de Direito Administrativo**. 30. ed., rev. e atual. até a Emenda Constitucional 71, de 29.11.2011. São Paulo: Malheiros Editores.

DOS SANTOS, B. M. O combate à fraude fiscal estruturada pela PGE/SP. In: **Carreiras típicas de Estado: desafios e avanços na prevenção e no combate à corrupção**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

FARAH, M. F. S. Parcerias, novos arranjos institucionais e políticas públicas no nível local de governo. In **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 35, n. 1, p. 119-144, jan./fev. 2001.


FREITAS, V. P. de e OLIVEIRA, W. M. **Fusion center, um passo decisivo no avanço da segurança pública**. Disponível em <https://www.conjur.com.br/2020-jan-05/segunda-leitura-fusion-center-passo-decisivo-avanco-seguranca-publica#:~:text=Trata%2Dse%20dos%20Centros%20Integrados,mais%20conhecidos%20como%20fusion%20centers>. Acesso em 26 de julho de 2020.

GOMIDE, A.; PIRES, R. R. C. (Ed.). **Capacidades estatais e democracia: arranjos institucionais de políticas públicas**. Brasília: Ipea, 2014.

LOTTA, G. S.; GONÇALVES, R.; BITELMAN, M. F. A coordenação federativa de políticas públicas: uma análise das políticas brasileiras nas últimas décadas. In **Cadernos Gestão Pública e Cidadania**, v. 19, n. 64, jan. 2014.

LOUREIRO, M. R. G.; TEIXEIRA, M. A. C.; FERREIRA, A. Desenvolvendo capacidades estatais: conflitos e articulação de interesses. In **Desenvolvimento em Questão**, v. 12, p. 5-36, 2014.

- MARTINS, H. F.; MARINI, C. Governança pública contemporânea: uma tentativa de dissecação conceitual. In **Revista do TCU**, Brasília, n. 130, 2014.
- NORTH, D. C. **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.
- PALUDO, J. (coord.). Forças-tarefas: direito comparado e legislação aplicável - MPF. Brasília: Escola Superior do Ministério Público da União, 2011.
- PETERS, B. G. Managing horizontal government: the politics of coordination. In **Public Administration**, v. 76, p. 295-311, 1998
- \_\_\_\_\_. **Pursuing horizontal management: The politics of public sector coordination**. Lawrence: University Press of Kansas, 2015.
- RUIVO, M. A. Os Crimes de Sonegação Fiscal (Arts. 1º e 2º, Lei 8.317/90). In BOSSA, G., RUIVO, M. A. (coord.). **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019.
- SILVA, L. A. L. da. **Desvendando a caixa preta do Executivo Federal: coordenação intragovernamental no Brasil**. Tese de Doutorado. Escola de Administração de Empresas de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, 2017.
- SZAYNA, T. (et al). **Integrating civilian agencies in stability operations**. Santa Monica: Rand Corporation, 2009.
- VILARES, F. R. A dinâmica do processo penal nos crimes contra a ordem tributária: o papel do processo administrativo fiscal e a necessária revisão da SV nº 24 do STF. In BOSSA, G., RUIVO, M. A. (coord.) **Crimes contra a ordem tributária: do direito tributário ao direito penal**. São Paulo: Almedina, 2019, p. 213-236.
- ZANCAN, C. et al. Condicionantes de consolidação de redes de cooperação interorganizacional: um estudo de caso sobre o Rio Grande do Sul. In **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 47, n. 3, p. 647 a 669, ago. 2013.
- <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/competencias-1>
- <http://www.focco.se.gov.br/>
- <https://g1.globo.com/mg/triangulo-mineiro/noticia/2020/07/21/operacao-e-feita-em-patos-de-minas-contras-empresas-de-exportacao-e-importacao-de-pedras-preciosas.ghtml>.
- <https://www.ncfta.net/>
- <https://www.novo.justica.gov.br/news/delegacao-brasileira-se-reune-com-entidade-norte-americana-de-combate-ao-cibercrime>.
- <https://www.tjmg.jus.br/portal-tjmg/noticias/judiciario-participa-de-1-encontro-nacional-do-cira.htm#.Xx3ZFZ5KiUk>.



# “Direito Financeiro de Guerra” e Coronavírus: estudos sobre a ADI 6357 e a EC nº 106 (Orçamento de Guerra)

---

**Luma Cavaleiro de Macêdo Scaff**

*Doutora em Direito Financeiro pela Universidade de São Paulo. Mestre em Direitos Humanos pela Universidade de São Paulo. Advogada. Professora no curso de graduação em Direito e Professora na Pós-Graduação da Universidade Federal do Pará. Ex-pesquisadora bolsista da Fundação Ford. Membro da Rede de Pesquisa Junction Amazonian Biodiversity Units Research Network Program (JAMBU-RNP).*

**Arthur Porto Reis Guimarães**

*Procurador da Fazenda Nacional. Mestrando em Direito Financeiro e Tributário no Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Pará.*

**RESUMO.** O perigo imediato contemporâneo envolve os efeitos na saúde pública e na economia decorrentes da pandemia do coronavírus que provocam a necessidade pública de atuação do Estado, em especial através da disponibilização de recursos financeiros para implementar uma agenda de políticas públicas. Este artigo objetiva analisar como o direito financeiro age e se comporta em tempos de “guerra” contra o coronavírus. Para tanto, está estruturado em três itens. O primeiro estuda a ADI nº 6357; enquanto o segundo trata da EC nº 106 de 2020, nominada “emenda do orçamento de guerra”, finalizando no terceiro que propõe reflexões sobre uma *guerra* pelos recursos públicos.

**PALAVRAS-CHAVE.** Direito À Saúde. Coronavírus. Orçamento de Guerra.

**ABSTRACT.** The effects on public health and economy resulting from the coronavirus pandemic is a contemporary immediate danger that provokes the public need of governmental actions to implement an agenda for public policies, especially by acquiring financial resources. This article analyzes how

financial law behaves in times of “war” against coronavirus. It is sectioned into three items: The first studies ADI 6357; while the second deals with EC nº. 106 of 2020, called “amendment of the war budget”, ending in the third which proposes reflections on a “war” for public resources.

**KEYWORDS.** Right to health. Coronavirus. War budget.

## 1. Introdução

A “guerra” e o direito financeiro provocam preocupações desde Adam Smith, quando este alegava que em tempos de conflitos bélicos “há que se incorrer numa imediata e imensa despesa nesse momento de perigo imediato, despesa que não aguardará pelos lentos e graduais pagamentos dos novos impostos”<sup>1</sup>.

O perigo imediato contemporâneo envolve os efeitos na saúde pública e na economia decorrentes da pandemia do coronavírus que provocam a necessidade pública de atuação do Estado, em especial através da disponibilização de recursos financeiros para implementar uma agenda de políticas públicas em diversas áreas, pois, não é possível combater o vírus sem despesa pública<sup>2</sup>.

Daí, convocamos o direito financeiro cujas funções determinam a arrecadação, a repartição de recursos, o gasto público e o endividamento<sup>3</sup>, todos esses fatos jurídicos financeiros objetos de extenso controle para proteção do patrimônio público e social.

Precisamos delimitar o que seria a “guerra” no campo das finanças públicas tantas vezes repetidas quando tratamos da pandemia do coronavírus<sup>4</sup>. Para este artigo, “guerra” consiste na situação de grave crise humanitária provocada pela pandemia do Covid-19 que exige esforços extraordinários das finanças públicas para prover os recursos financeiros para os gastos públicos imprescindíveis para enfrentamento do coronavírus.

A questão principal deste artigo é entender como o direito financeiro age e se comporta em tempos de “guerra” contra o Covid-19. Chama atenção dois momentos jurídicos para a construção dos tópicos deste trabalho.

<sup>1</sup> SMITH, 2016, p. 1166.

<sup>2</sup> Com as devidas adaptações, na origem: “Não é possível viver sem despesa pública” (ROCHA, 2019, p. 17).

<sup>3</sup> SCAFF, 2018, p. 80.

<sup>4</sup> Para críticas ao uso do termo guerra vinculado ao combate da pandemia, ver <https://theconversation.com/war-metaphors-used-for-covid-19-are-compelling-but-also-dangerous-135406>. Acesso em: 19 de maio de 2020.

Primeiro, estudaremos a ação direta de inconstitucionalidade nº 6357, para extrairmos seu objetivo e as modificações que implementou no modelo de controle exercido pelo direito financeiro no orçamento público de 2020. Após, a emenda constitucional nº 106 de 2020, denominada “emenda do orçamento de guerra”, posicionou no texto constitucional a vigência de um modelo inédito de orçamento público.

Com isso, percebemos que as mudanças ocasionadas na “guerra” pelos recursos públicos tem sido travada, situando o controle fiscal no esquecimento – o que prejudica a efetividade do gasto público.

A guerra contra o vírus e suas consequências sanitárias e socioeconômicas estimulam a exigência social de uma verdadeira produção imediata de recursos financeiros para financiar gastos públicos para enfrentamento da pandemia. Precisamos do direito financeiro que “agigantou-se, em vastidão oceânica, ao longo do século XX”<sup>5</sup> para auxiliar os esforços estatais no enfrentamento do Covid-19.

## **2. O Supremo Tribunal Federal e a ação direta de inconstitucionalidade nº 6357: o início da “guerra” contra o coronavírus**

A partir da análise da ADI nº 6357 estaremos aptos a responder acerca da (in)existência de limites dos gastos com saúde na pandemia do Covid-19, bem como propor a hipótese que a decisão do STF participou da construção jurídica de um direito financeiro em tempos de “guerra”.

O caminho adotado é entendermos os argumentos do autor da ação, o Presidente da República, legitimado para ajuizamento de ações diretas em inconstitucionalidade<sup>6</sup>, do relator Ministro Alexandre de Moraes em sua decisão liminar monocrática, que restou ratificada em plenário. Após, estimaremos em que medida há limites para implementação de gastos com políticas públicas de saúde durante a pandemia do Covid-19, e como esta autorização judicial estimulou o caminho para construção de “orçamento público de guerra”.

O objetivo central da ADI nº 6357 é a utilização da técnica de interpretação conforme à Constituição para afastar os artigos 14, 16, 17 e 24 da LC nº 101/00 (LRF<sup>7</sup>) e os artigos art. 114, *caput* e §14 da lei de diretrizes

---

<sup>5</sup> TORRES, 2014, p. 25.

<sup>6</sup> Art. 102, I, da CRFB/88.

<sup>7</sup> Lei Complementar 101/2000.

Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

I – demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II – estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 1º A receita compreende 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 de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I – às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e IV do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II – ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança. Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhada de:

I – estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;

II – declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 1º Para fins desta Lei Complementar, considera-se:

I – adequada com a lei orçamentária anual, a despesa objeto de dotação específica e suficiente, ou que esteja

abrangida por crédito genérico, de forma que somadas todas as despesas da mesma espécie, realizadas e a realizar, previstas no programa de trabalho, não sejam ultrapassados os limites estabelecidos para o exercício;

II – compatível com o plano plurianual e a lei de diretrizes orçamentárias, a despesa que se conforme com as diretrizes, objetivos, prioridades e metas previstos nesses instrumentos e não infrinja qualquer de suas disposições acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.

§ 3º Ressalva-se do disposto neste artigo a despesa considerada irrelevante, nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias.

§ 4º As normas do caput constituem condição prévia para:

I – empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras;

II – desapropriação de imóveis urbanos a que se refere o §3º do art. 182 da Constituição.

Art. 17. Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por um período superior a dois exercícios.

§ 1º Os atos que criarem ou aumentarem despesa de que trata o caput deverão ser instruídos com a estimativa prevista no inciso I do art. 16 e demonstrar a origem dos recursos para seu custeio.

§ 2º Para efeito do atendimento do § 1º, o ato será acompanhado de comprovação de que a despesa criada ou aumentada não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo referido no § 1º do art. 4º, devendo seus efeitos financeiros, nos períodos seguintes, ser compensados pelo aumento permanente de receita ou pela redução permanente de despesa.

§ 3º Para efeito do § 2º, considera-se aumento permanente de receita o proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

§ 4º A comprovação referida no § 2º, apresentada pelo proponente, conterá as premissas e metodologia de cálculo utilizadas, sem prejuízo do exame de compatibilidade da despesa com as demais normas do plano plurianual e da lei de diretrizes orçamentárias.

§ 5º A despesa de que trata este artigo não será executada antes da implementação das medidas referidas no § 2º, as quais integrarão o instrumento que a criar ou aumentar.

orçamentárias (LDO) do exercício fiscal de 2020<sup>8</sup>, que, funcionariam como normas de impedimento para majoração de gastos públicos para enfrentamento da pandemia do Covid-19. Os referidos dispositivos estipulam a imperiosa necessidade de prévia indicação de medidas compensatórias orçamentárias e estimativas de impacto nos orçamentos futuros em relação a expansão dos gastos públicos e implementação de políticas públicas. É um binômio da normatividade de controle dos gastos públicos previstos na LRF.

O requerente da ADI aduziu a excepcionalidade vivenciada na sociedade em razão da pandemia do Covid-19. Alegou que a dignidade da pessoa humana<sup>9</sup>, o direito à saúde<sup>10</sup>, valores sociais do trabalho<sup>11</sup> e a garantia da ordem econômica<sup>12</sup> estariam em riscos no estado de pandemia do Covid-19. Por fim, expressou o entendimento acerca da insuficiência da flexibilização orçamentária prevista no art. 65 da LRF<sup>13</sup> para a situação atual. Esse con-

---

§ 6º O disposto no § 1º não se aplica às despesas destinadas ao serviço da dívida nem ao reajustamento de remuneração de pessoal de que trata o inciso X do art. 37 da Constituição.

§ 7º Considera-se aumento de despesa a prorrogação daquela criada por prazo determinado.

Art. 24. Nenhum benefício ou serviço relativo à seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a indicação da fonte de custeio total, nos termos do § 5º do art. 195 da Constituição, atendidas ainda as exigências do art. 17.

§ 1º É dispensada da compensação referida no art. 17 o aumento de despesa decorrente de:

I – concessão de benefício a quem satisfaça as condições de habilitação prevista na legislação pertinente;

II – expansão quantitativa do atendimento e dos serviços prestados;

III – reajustamento de valor do benefício ou serviço, a fim de preservar o seu valor real.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se a benefício ou serviço de saúde, previdência e assistência social, inclusive os destinados aos servidores públicos e militares, ativos e inativos, e aos pensionistas.

<sup>8</sup> Lei nº 13.898/2019.

Art. 114. As proposições legislativas e as suas emendas, conforme o art. 59 da Constituição, que, direta ou indiretamente, importem ou autorizem diminuição de receita ou aumento de despesa da União, deverão estar acompanhadas de estimativas desses efeitos no exercício em que entrarem em vigor e nos dois exercícios subsequentes, detalhando a memória de cálculo respectiva e correspondente compensação para efeito de adequação orçamentária e financeira, e compatibilidade com as disposições constitucionais e legais que regem a matéria.

§ 14. Considera-se atendida a compensação a que se refere o caput nas seguintes situações:

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da Lei Orçamentária de 2020, na forma do disposto no art. 12 da Lei Complementar nº 101, de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no Anexo IV; ou

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

<sup>9</sup> Art. 1º, III, CRFB/88.

<sup>10</sup> Art.6º, *caput*, e 196 CRFB/88.

<sup>11</sup> Art. 1º, IV, CRFB/88.

<sup>12</sup> Art. 1º, I, 6º, *caput*, 170, *caput*, 193, CRFB/88.

<sup>13</sup> Art. 65. Na ocorrência de calamidade pública reconhecida pelo Congresso Nacional, no caso da União, ou pelas Assembléias Legislativas, na hipótese dos Estados e Municípios, enquanto perdurar a situação:

junto normativo constitucional e a situação emergencial justificariam o afastamento das restrições orçamentárias previstas na LRF e LDO.

A decisão monocrática iniciou com indicações precisas da importância da LRF, como “inovador modelo regulatório das finanças públicas”. Assentou o recente posicionamento da Corte acerca da constitucionalidade dos dispositivos objeto da ação, que, funcionariam como “mecanismos de prudência fiscal para as despesas obrigatórias continuadas” e agiriam para evitar a “complacência ou mesmo do descalabro fiscal”.

Entretanto, a pandemia do Covid-19 provocou uma situação fática superveniente imprevisível ao orçamento fixado, e com consequências incalculáveis para as finanças públicas dos entes federados, sendo assim, impossível mensurar as necessidades de atuação orçamentária para defesa da vida, do direito à saúde e do sistema econômico.

O afastamento das limitações previstas na LRF em relação aos gastos públicos em face da pandemia do Covid-19 seria compatível com a realidade fática de riscos reais e iminentes ao direito à saúde e a subsistência dos brasileiros afetados por essa crise humanitária. Ainda, a própria Constituição possuiria um conjunto de competências e princípios para proteção da vida e saúde, decorrentes da própria dignidade da pessoa humana.

A suspensão temporária das restrições dos dispositivos da LRF enquanto estivermos em estado de calamidade pública atende a proporcionalidade e razoabilidade como medida apta ao exercício estatal de promoção da vida, saúde e dignidade dos trabalhadores afetados pela pandemia. Assim, decidiu o Ministro relator “afastar a exigência de demonstração de adequação e compensação orçamentárias em relação à criação/expansão de programas públicos destinados ao enfrentamento do contexto de calamidade gerado pela disseminação de Covid-19”, previstas na LRF e LDO.

Por fim, expandiu os efeitos da suspensão dos dispositivos da LRF para todos os entes federados que tivessem decretados estado de calamidade pública em face da pandemia do Covid-19.

De início, vejamos que é lição basilar a importância da jurisdição constitucional para concretização de direitos fundamentais<sup>14</sup>. Pertinente, também, que no contexto da pandemia do Covid-19 sejam tomadas decisões extraordinárias justificadas em face de tempos extraordinários, e, após a regularização das circunstâncias, as medidas deverão ser revogadas<sup>15</sup>.

---

I - serão suspensas a contagem dos prazos e as disposições estabelecidas nos arts. 23, 31 e 70;  
II - serão dispensados o atingimento dos resultados fiscais e a limitação de empenho prevista no art. 9o.

Parágrafo único. Aplica-se o disposto no caput no caso de estado de defesa ou de sítio, decretado na forma da Constituição.

<sup>14</sup> SCAFF, 2018, p. 464.

<sup>15</sup> THIEBLORGER; BEHLERT, 2019.



Nesse ponto, a decisão do STF poderia ser interpretada como uma medida extraordinária da jurisdição constitucional em favor dos direitos fundamentais ameaçados pela pandemia do Covid-19.

Os direitos fundamentais têm custos que necessitam de políticas públicas devidamente autorizadas no orçamento público para implementação, por isso, as despesas públicas se tornaram prioridades governamentais na formatação dos respectivos orçamentos<sup>16</sup>. A própria Organização Mundial de Saúde orienta os países sobre a necessidade de empreender esforços orçamentários para garantir um financiamento público suficiente para enfrentamento da Covid-19<sup>17</sup>.

Nesse contexto de grave crise é inofismável a necessidade de exponencial crescimento do uso de recursos públicos para enfrentar a pandemia. Porém, se há a preocupação em facilitar o gasto público com saúde, deveríamos também arguir a necessária correlação com a fiscalização e limites dessas despesas públicas em tempos de Covid-19. A decisão proferida na ADI nº 6357 não deverá alcançar a interpretação de um “cheque em branco” para os gestores e agentes políticos.

A autorização judicial para implementação de gastos públicos para enfrentamento da pandemia sem as restrições previstas nos artigos 14, 16, 17 e 24 da LRF e artigos art. 114, *caput* e § 14 da LDO gera um gravíssimo risco dos gestores orçamentários atuarem em desarmonia com o equilíbrio intertemporal das contas públicas<sup>18</sup>, um dos objetivos primários da LRF<sup>19</sup>. E mais, o afastamento sumário do complexo de regras de compensação orçamentária para efetivar novas despesas públicas na LRF proporciona uma interpretação razoável dos gestores de que, realmente, não há limites para os gastos públicos com saúde enquanto estiver presente o estado de calamidade pública decretado em razão da pandemia do Covid-19.

<sup>16</sup> CATARINO, 2016, p. 407.

<sup>17</sup> “The COVID-19 pandemic requires sufficient public funding to ensure a comprehensive response. Reprioritizing public spending toward bolstering the economy and the health system requires timely action from government leaders and a supportive public finance environment.” (BARROY; WANG; PESCEITTO; KUTZIN, 2020).

<sup>18</sup> WEDER, 2013, p. 42. Em sentido diverso, defende Torres: “A Lei de Responsabilidade Fiscal cumpre, assim, a tarefa constitucional de assegurar critérios de estabilidade do orçamento, mas não como obrigação de ‘equilíbrio orçamentário’, por prevalecerem sobre ela o atingimento dos fins constitucionais do Estado” (2014, p. 385).

<sup>19</sup> LRF Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição. § 1º A *responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente*, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o *equilíbrio das contas públicas*, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.(grifos nossos).

Negamos uma interpretação que delimite a LRF como uma lei complementar fundada em conveniências políticas ou teorias macroeconômicas, pois, de fato, consideramos uma norma fundamental decorrente do compromisso constitucional com a gestão das finanças públicas responsável e proba.

A referida decisão liminar foi ratificada por maioria na Corte. Interessante observar que o STF procedeu a extinção sem resolução de mérito da ADI 6357, com base em pedido formulado pelo Advogado-Geral da União em sustentação oral<sup>20</sup> sobre a superveniente perda de objeto. A argumentação foi baseada na cobertura material e temporal dos efeitos da decisão do STF no conteúdo da emenda constitucional nº 106/2020 promulgada pelo Congresso, em especial o art. 10 da referida emenda<sup>21</sup>, que convalidou atos pretéritos a publicação dela.

Vejamos no próximo tópico com mais detalhes como a emenda constitucional nº 106/2020 contribuiu para formação jurídica de um orçamento dito de “guerra”.

### 3. “Orçamento de guerra” e a EC nº 101/2020

Não há dúvida de que seja positivo que os parlamentos, em todos os entes federativos, estejam envolvidos e comprometidos com a aprovação de propostas que venham colaborar com o enfrentamento da pandemia.

A EC nº 106/2020, denominada de “orçamento de guerra”, institui regime extraordinário fiscal, financeiro e de contratações para enfrentamento da calamidade pública nacional decorrente de pandemia. Esta norma temporária<sup>22</sup> não modifica o texto constitucional, pois é avulsa, integrando o bloco de constitucionalidade. Esse regime extraordinário somente deverá ser adotado naquilo em que, em virtude da urgência, não for possível ser cumprido com o regime regular.

A demonstração do amplo interesse dos Poderes Executivo e Legislativo na aprovação da EC nº 106 constitui a demonstração que “o orçamento público, abaixo da Constituição, é o conteúdo normativo de maior importância para a continuidade do Estado”<sup>23</sup>. Nesse caminho visualizamos o exponencial papel do “orçamento de guerra” no enfrentamento do Covid-19, assim, faremos sucintos comentários a emenda.

<sup>20</sup> Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=4DR7EFN192o>. Acesso em: 18 de maio de 2020.

<sup>21</sup> Art. 10. Ficam convalidados os atos de gestão praticados a partir de 20 de março de 2020, desde que compatíveis com o teor desta Emenda Constitucional.

<sup>22</sup> A EC 106/2020 tem vigência temporária. O art. 11 da emenda prevê expressamente que a EC 106/2020 “ficará automaticamente revogada na data do encerramento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional.”

<sup>23</sup> TORRES, 2014, p. 340.

O art. 3º<sup>24</sup> da emenda aduziu norma permissiva para afastar a necessidade de obediência aos limites legais para expansão dos gastos públicos para enfrentamento da pandemia. A mensagem do legislador constituinte reformador demonstra que os limites legais ordinários para criar ou expandir a despesa pública são incompatíveis com um orçamento formado para enfrentar uma guerra.

A solidariedade federativa na repartição dos recursos e insumos outorgou um dever à União para criar critérios objetivos e previamente informados para decisões alocativas<sup>25</sup>. É uma regra para prevenção de um comportamento de infidelidade federativa do ente central com os entes subnacionais<sup>26</sup>.

No endividamento público há autorização para descumprimento da famosa “regra de ouro” das finanças públicas<sup>27</sup>, previsto no art. 167, III<sup>28</sup>, da Constituição. A regra dispõe que o aumento deliberado da dívida, por meio de operações de crédito não deve ultrapassar o volume de despesas de capital no ano corrente, com exceção de expressa autorização parlamentar por maioria absoluta. Um orçamento de guerra representa a situação emergencial que obriga o Estado a buscar a apropriação máxima de recursos para enfrentamento do Covid-19, e o recurso a contratação de dívida pública é um caminho natural, ante a recessão econômica que enfraqueceu severamente a arrecadação tributária<sup>29</sup>.

Excepcionar a regra de ouro se justifica como um “défice virtuoso”<sup>30</sup> através de investimentos de interesse público com efeitos diretos e positivos na atividade econômica e no bem-estar social para enfrentar o coronavírus.

<sup>24</sup> Art. 3º Desde que não impliquem despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos à sua duração, ficam dispensados da observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

<sup>25</sup> Art. 2º (...)

Parágrafo único. Nas hipóteses de distribuição de equipamentos e insumos de saúde imprescindíveis ao enfrentamento da calamidade, a União adotará critérios objetivos, devidamente publicados, para a respectiva destinação a Estados e a Municípios.

<sup>26</sup> GUIMARÃES, 2020.

<sup>27</sup> Art. 4º Será dispensada, durante a integralidade do exercício financeiro em que vigore a calamidade pública nacional de que trata o art. 1º desta Emenda Constitucional, a observância do inciso III do caput do art. 167 da Constituição Federal.

<sup>28</sup> Art. 167. São vedados:

(...)

III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta;

<sup>29</sup> Segundo a Receita Federal a arrecadação total registrou um decréscimo real (IPCA) de 28,95% em relação a abril de 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2020/abril2020/analismensal-abr-2020.pdf>. Acesso em: 23 de maio de 2020.

<sup>30</sup> CATARINO, 2016, p. 15.

Existem dois pontos previstos na EC nº 106 para o imprescindível *accountability* inerente ao regime republicano das contas públicas. A emenda instituiu uma separação das dotações orçamentárias abarcadas como gastos públicos contra o Covid-19 para fins de controle e julgamento das contas do Presidente<sup>31</sup>. Além disso, há expressa outorga de poderes ao Congresso Nacional para suspensão de atos do Poder Executivo contrários a emenda<sup>32</sup>, o que reforça o papel do Poder Legislativo na fiscalização do dispêndio dos recursos públicos nesse regime financeiro extraordinário.

A EC nº 106 ainda se preocupou com as medidas financeiras praticadas anteriormente a sua edição, e permitiu a convalidação, desde que compatíveis com o conteúdo da emenda<sup>33</sup>, em respeito a própria segurança jurídica e previsibilidade das atividades financeiras do Estado<sup>34</sup>.

Entendemos o orçamento de guerra como um diálogo do Estado com o cidadão, em que aquele apresenta a este um compromisso das finanças públicas para suprir as necessidades sociais em tempos de pandemia do Covid-19.

#### 4. Um direito financeiro de guerra para enfrentar o Covid-19

O secretário-geral da Organização das Nações Unidas António Guterres afirmou que o atual surto de coronavírus é o maior desafio para o mundo desde a Segunda Guerra Mundial<sup>35</sup>.

Para enfrentarmos o referido desafio no âmbito do direito financeiro, o binômio ADI 6357 e o nominado “orçamento de guerra” instituído pela EC nº 106/2020 têm um denominador jurídico em comum: formataram

<sup>31</sup> Art. 5º As autorizações de despesas relacionadas ao enfrentamento da calamidade pública nacional de que trata o art. 1º desta Emenda Constitucional e de seus efeitos sociais e econômicos deverão: I - constar de programações orçamentárias específicas ou contar com marcadores que as identifiquem; e II - ser separadamente avaliadas na prestação de contas do Presidente da República e evidenciadas, até 30 (trinta) dias após o encerramento de cada bimestre, no relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição Federal.

Parágrafo único. Decreto do Presidente da República, editado até 15 (quinze) dias após a entrada em vigor desta Emenda Constitucional, disporá sobre a forma de identificação das autorizações de que trata o caput deste artigo, incluídas as anteriores à vigência desta Emenda Constitucional.

<sup>32</sup> Art. 9º Em caso de irregularidade ou de descumprimento dos limites desta Emenda Constitucional, o Congresso Nacional poderá sustar, por decreto legislativo, qualquer decisão de órgão ou entidade do Poder Executivo relacionada às medidas autorizadas por esta Emenda Constitucional.

<sup>33</sup> Art. 10. Ficam convalidados os atos de gestão praticados a partir de 20 de março de 2020, desde que compatíveis com o teor desta Emenda Constitucional.

<sup>34</sup> TORRES, 2014, p. 340.

<sup>35</sup> Disponível em: <https://www.bbc.com/news/world-52114829>. Acesso em: 18 de maio de 2020.

um orçamento público excepcional, maleável e com pouco controle prévio e concomitante para os gastos efetuados no estado de calamidade pública.

É excepcional e maleável na medida em que flexibilizaram os rígidos controles outrora em vigência na LRF no tocante a expansão do gasto público. No ano fiscal de 2020, ou, enquanto estivermos sob a emergência de saúde pública, o gestor orçamentário da União estará dispensado do dever prévio de indicação das medidas compensatórias orçamentárias e estimativas de impacto nos orçamentos futuros em relação a expansão dos gastos públicos vinculados ao enfrentamento do coronavírus. Inclusive, a dispensa inclui os incentivos e benefícios fiscais que sempre impuseram um dever de prudência no tocante as suas ampliações.

Sobre o controle existia na proposta original um modelo de fiscalização prévia e concomitante a produção de decisões referentes aos gastos públicos que seria exercido pelo “Comitê de Gestão da Crise”<sup>36</sup>. Este órgão federativo de controle de caráter temporário seria composto por Presidente da República, Ministros de Estado Chefe da Secretaria-Geral da Presidência da República, da Saúde, da Economia, da Cidadania, da Infraestrutura, da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, da Justiça e Segurança Pública, da Controladoria-Geral da União e Chefe da Casa Civil da Presidência da República, além de representantes dos Estados membros e municípios<sup>37</sup>.

Contudo, na redação final foi retirado do conteúdo da emenda, restando apenas a menção honrosa ao controle no final do *caput* do artigo 2º “sem prejuízo da tutela dos órgãos de controle”<sup>38</sup>.

---

<sup>36</sup> Art.115, §1º da Proposta de Emenda à Constituição nº 10, de 2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8089194&ts=1588942420713&disposition=inline>. Acesso em: 18 maio 2020.

<sup>37</sup> Como representante dos Estados estariam 2 (dois) secretários de saúde, 2(dois) secretários de assistência social de Estados ou do Distrito Federal, de diferentes regiões do País, escolhidos pelo Conselho Nacional de Secretários da Saúde (Conass), pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz) e pelo Conselho Nacional de Assistência Social (CNAS), respectivamente e sem direito a voto. 2 (dois) secretários de saúde, 2 (dois) secretários de fazenda e 2 (dois) secretários da assistência social de Municípios de diferentes regiões do País, escolhidos pelo Conselho Nacional de Secretarias Municipais de Saúde (Conasems), cabendo à Confederação Nacional dos Municípios e à Frente Nacional dos Prefeitos indicar os representantes municipais da fazenda e de assistência social, sem direito a voto.

<sup>38</sup> Art. 2º Com o propósito exclusivo de enfrentamento do contexto da calamidade e de seus efeitos sociais e econômicos, no seu período de duração, o Poder Executivo federal, no âmbito de suas competências, poderá adotar processos simplificados de contratação de pessoal, em caráter temporário e emergencial, e de obras, serviços e compras que assegurem, quando possível, competição e igualdade de condições a todos os concorrentes, dispensada a observância do § 1º do art. 169 da Constituição Federal na contratação de que trata o inciso IX do *caput* do art. 37 da Constituição Federal, limitada a dispensa às situações de que trata o referido inciso, sem prejuízo da tutela dos órgãos de controle.

Em resumo, substituímos um órgão federativo com poderes para anular e revogar atos com o escopo de prevenir a malversação dos recursos públicos pelo exercício ordinário de controle das contas durante o estado de emergência de saúde pública em vigor.

Da conjugação do julgamento da ADI 6357, e da promulgação da EC nº 101/2020, defendemos a formação de um novo direito financeiro em tempos de guerra, que, merece uma conceituação para melhor entendimento.

O *direito financeiro de guerra* é a regulação normativa das finanças públicas em um formato temporário, excepcional, mediante autorização constitucional contemporânea aos fatos extraordinários imprevisíveis provenientes de gravíssima crise na sociedade.

Vejamos na temporalidade um caráter intrínseco ao referido conceito para abranger uma normatização de prazo certo vinculado ao termo definido como o fim do estado de calamidade pública. A excepcionalidade é decorrência lógica que as regras financeiras ordinárias não foram capazes de atendimento ao interesse público na promoção célere de gastos públicos para combater as consequências sanitárias e socioeconômicas da pandemia.

A norma temporária e excepcional deve emergir da Constituição, sendo interessante a participação da jurisdição constitucional na construção da solução política. O STF através da ADI 6357 atuou como árbitro da dinâmica do processo político<sup>39</sup>, com notável influência na decisão do Congresso no tocante a EC nº 106. O próprio artigo 3º<sup>40</sup> da emenda abarcou na totalidade a decisão proferida pelo STF, o que ensejou a perda superveniente de objeto da ação direta.

Por fim, os fatos subsumidos ao *direito financeiro de guerra* devem abranger a natureza do extraordinário e imprevisível que provoque uma crise incontrolável na sociedade. Se estivermos perante uma crise econômica ou política típica das democracias constitucionais, já existiria regulação, como por exemplo, o dispositivo do art. 65 da LRF.

O contexto de gravíssima crise na sociedade brasileira em 2020 é o arcabouço fático compatível com a previsão normativa de um *direito financeiro de guerra*.

<sup>39</sup> LOEWENSTEIN, 1986, p. 321.

<sup>40</sup> Art. 3º Desde que não impliquem despesa permanente, as proposições legislativas e os atos do Poder Executivo com propósito exclusivo de enfrentar a calamidade e suas consequências sociais e econômicas, com vigência e efeitos restritos à sua duração, ficam dispensados da observância das limitações legais quanto à criação, à expansão ou ao aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa e à concessão ou à ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita.

## 5. Conclusão

Um Estado vocacionado a concretização de direitos fundamentais em tempos de pandemia necessita de planejamento em suas ações e tomada de decisões políticas e financeiras com a máxima transparência para formação de gastos públicos que produzam resultados “benéficos, úteis e profícuos para a sociedade global”<sup>41</sup>.

Não podemos incorrer na falácia de que o gasto público sem limites vencerá a guerra. Na pandemia do coronavírus não é suficiente gastar mais, sendo mais importante gastar melhor e com eficiência. No mesmo sentido é a orientação da Organização Mundial de Saúde aos países sobre o desenvolvimento de processos orçamentários alocativos para emprego de receitas para combater a pandemia<sup>42</sup>.

O *direito financeiro de guerra* precisa concentrar seus recursos em prol das necessidades decorrentes da crise da saúde pública e dos problemas socioeconômicos. Desse modo, a vigência temporária gerará resultados fundamentais para diminuir o tempo do estado de calamidade pública e retornamos o mais breve possível ao estado de normalidade em nossas vidas e no direito financeiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARROY, Hélène; WANG, Ding; PESCKETTO, Claudia; KUTZIN, Joseph. **How to budget for COVID-19 response? a rapid scan of budgetary mechanisms in highly affected countries**. Disponível em: <https://www.who.int/who-documents-detail/how-to-budget-for-Covid-19-response>. Acesso em: 11 abr. 2020.

BRASIL. **Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 19 maio de 2020.

\_\_\_\_\_. **Emenda Constitucional nº 106/2020, de 7 de maio de 2020**. Institui regime extraordinário fiscal, financeiro. Brasília, DF. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/Emendas/Emc/emc106.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc106.htm). Acesso em: 19 de maio de 2020.

---

<sup>41</sup> CATARINO, 2016, p. 408.

<sup>42</sup> BARROY; WANG; PESCKETTO; KUTZIN, 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101/2000, 04 de maio de 2000.** Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 19 de maio de 2020.

CATARINO, João Ricardo. **Finanças Públicas e Direito Financeiro**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2016.

GUIMARÃES, Arthur Porto Reis. **As “infidelidades federativas” e a PEC dos fundos públicos.** Revista Consultor Jurídico. 28 de janeiro de 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jan-28/arthur-guimaraes-infidelidades-pec-fundos-publicos>. Acesso em: 23 de maio de 202

JÚNIOR, Edilson Pereira. A jurisdição constitucional e os direitos fundamentais: uma análise em torno do direito ao desenvolvimento. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 11, n. 46, p. 57-74, out./dez. 2011.

OLIVEIRA, Weder de. **Curso de responsabilidade fiscal: direito, orçamento e finanças públicas.** – Belo Horizonte: Forum, 2013.

ROCHA, Joaquim Freitas da. **Direito da Despesa Pública.** Coimbra: Almedina, 2019.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil.** Belo Horizonte: Fórum, 2018.


SMITH, Adam. **A riqueza das nações, volume 2.** Tradução: Alexandre Amaral Rodrigues, Eunice Ostrensky. 4. ed. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2016.

SUNSTEIN, Cass; Holmes, Stephen. **The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes.** Nova Iorque: W.W. Norton, 1999.

THIEBLORGER, Pierre; BEHLERT, Benedikt. **COVID-19 and the Basic Law: On the (Un)suitability of the German Constitutional “Immune System,”.** Disponível em: <http://www.iconnectblog.com/Covid-19-and-the-basic-law-on-the-unsuitability-of-the-german-constitutional-immune-system>. Acesso em: 07 abr. 2020.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Financeiro: teoria da constituição financeira.** – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.





# A constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no estado fiscal

---

Vicente Férrer de Albuquerque Júnior

*Procurador da Fazenda Nacional. Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará. Pós-graduado em Direito Tributário e Direito Processual Civil.*

**RESUMO.** O objetivo deste artigo é investigar se a averbação pré-executória, prevista no art. 20-B, § 3º, inc. II da Lei nº 10.522/02, efetivamente, trata-se de um instrumento fiscal constitucional para o contribuinte e eficiente para o Fisco, reduzindo a demanda para o Poder Judiciário, elevando a recuperação do crédito público e consolidando o direito de propriedade no contexto do Estado Fiscal. Para isto, aplicou-se o método dedutivo, com as técnicas de pesquisa documental e bibliográfica, com o exame dos dados oficiais de recuperação de receita e a cobrança administrativa. Primeiramente, foram analisados quais débitos e que medida podem ser inscritos em dívida ativa da União; posteriormente, verificou as possibilidades e condições para a averbação pré-executória nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto; por fim, relacionou-se o direito de propriedade, o pagamento das exações fiscais e o Estado Fiscal, partindo da Teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel. Os resultados mostram que a averbação pré-executória amolda-se ao contexto constitucional, contribuindo para o ajuizamento seletivo das execuções fiscais, a proteção dos terceiros de boa-fé, da economia de mercado e da livre concorrência. No contexto do Estado Fiscal, só existe direito a propriedade pós-tributária, após o pagamento das exações fiscais, pois o patrimônio decorre das instituições jurídicas criadas pelo Estado.

**PALAVRAS-CHAVE.** Averbação pré-executória. Direito de propriedade. Estado fiscal.

**ABSTRACT.** This article investigates whether the pre-execution record, provided for in art. 20-B, § 3, inc. II of Law nº 10.522/02, is an effective constitutional fiscal instrument for the taxpayer that is efficient for the tax authorities, reducing the demand for the Judiciary, increasing the recovery of public credit and consolidating the property in the context of the fiscal state. For this, the deductive method was applied, with the techniques of documentary and bibliographic research and the examination of the official data of revenue recovery and administrative collection. First, we determined which debts and what measure can be entered in the Union's active debt; subsequently, verified the possibilities and conditions for pre-executory registration in the records of assets and rights subjected to attachment or seizure; lastly, the right to property, the payment of tax assessments and the tax status were related, according to the theory of Liam Murphy and Thomas Nagel. The results show that the pre-executory registration conforms to the constitutional context, contributing to the selective filing of tax executions, the protection of third parties in good faith, the market economy and free competition. In the context of the fiscal state, only the right to post-tax property exists after the payment of tax exemptions, since equity derives from the legal institutions created by the State.

**KEYWORDS.** Pre-executory registration. Property right. Fiscal state.

## 1. Introdução

“Os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes”<sup>1</sup>. O termo ‘imposto’, tal qual apresentado pelos autores, deve ser lido com uma visão ampla que abarque toda a incidência fiscal do Estado em face do contribuinte.

Este artigo trata a respeito do procedimento de cobrança administrativa da dívida ativa da União denominado averbação pré-executória, na esteira da inovação promovida pela Lei Federal nº 13.606/2018, que acrescentou o art. 20-B, § 3º, inc. II da Lei nº 10.522/02, que estabeleceu a possibilidade de fazer constar nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto a inscrição em DAU, tornando os bens indisponíveis.

---

<sup>1</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 240.

Regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, o novo instituto jurídico ampara-se na função social da propriedade – fundada nos art. 5º, inc. XXIII, art. 170, inc. III, art. 182, § 2º e art. 186, todos da CRFB/88 –, na publicidade das inscrições em dívida ativa – art. 198, § 3º, inc. II –, na defesa do terceiro de boa-fé contra alienações fraudulentas – art. 185 do CTN –, na defesa da economia de mercado, livre concorrência e da existência de propriedade no contexto do Estado Fiscal.

Constitucionalmente, coube a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional efetuar a gestão, execução e cobrança da dívida ativa da União, conforme art. 131, § 3º, responsável pela representação judicial e extrajudicial da União nas causas de natureza fiscal.

Todo débito, tributário ou não, que puder ser cobrado diretamente na via administrativa, independentemente da intervenção judicial, poderá ser inscrito em dívida ativa, conforme art. 39 da Lei 4.320/64, cabendo a PGFN efetuar o controle de legalidade e regularidade, podendo alterar ou extinguir a CDA ainda na via administrativa. Desta inscrição, será originada a certidão de dívida ativa, dotada de certeza e liquidez, que poderá ser questionada pelo contribuinte tanto na via administrativa quanto na judicial, uma vez adotado o sistema jurisdicional inglês ou da jurisdição única<sup>2</sup>.

Importante inovação legislativa, num processo de investimento na desjudicialização da cobrança, através do ajuizamento seletivo da execução fiscal, a Lei Federal nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, trouxe vários elementos para a cobrança administrativa dos valores inscritos em dívida ativa, com atividades efetivas que não demandam reserva jurisdicional para serem executadas de imediato.

Passado o processo administrativo de constituição do crédito, caso não haja pagamento nesta via, haverá a inscrição em dívida ativa da União. Após este procedimento administrativo de controle da legalidade, em que foi concedido o contraditório e a ampla defesa para a constituição definitiva do crédito, o contribuinte será novamente intimado, desta vez para efetuar o pagamento do valor inscrito na DAU. Caso não seja realizado, é facultado a Fazenda Nacional informar o débito aos órgãos de proteção ao crédito do consumidor e a averbação do título nos órgãos de registros de bens e direitos, como os Departamentos Estaduais de Trânsito e os Cartórios de Registro de Imóveis.

É possível ainda condicionar o ajuizamento de novas execuções fiscais a existência de indícios de bens úteis para a satisfação do crédito a ser executado. Além de diminuir o número de processos judiciais em curso, esta estratégia serve para concentrar esforços em devedores e corresponsáveis que possuam patrimônio para arcar com o adimplemento do débito inscrito em DAU.

<sup>2</sup> MEIRELLES, 2016, p. 55-56.

Em outra medida, a propriedade é uma convenção do Estado fiscal, financiado pela receita proveniente da economia de mercado, da qual é garante, possibilitando o arcabouço jurídico para o desenvolvimento livre desta atividade, sendo o sistema fiscal elemento integrante e essencial.

Nos dois exercícios financeiros em que foram aplicados, 2018<sup>3</sup> e 2019<sup>4</sup>, a estratégia de cobrança administrativa possui boa repercussão na recuperação de recursos públicos, representando mais de três bilhões de reais recuperados em cada ano financeiro.

Deste desenho inicial, é possível verificar que os contornos da cobrança administrativa são acessíveis exclusivamente para atos que não importem constrição de bens e direitos sujeitos a reserva jurisdicional, que só poderá ser realizado por intermédio da execução ou cautelares fiscais específicas.

Desse modo, reconhecida a possibilidade de cobrança administrativa dos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, estando em pauta a desjudicialização das execuções fiscais, este trabalho debruçar-se-á sobre a política de recuperação administrativa do crédito público estabelecida na Lei Federal nº 13.606/2018, mais precisamente a averbação pré-executória, no intuito de questionar se, efetivamente, se trata de um instrumento fiscal constitucional para o contribuinte e eficiente para o Fisco, reduzindo a demanda para o Poder Judiciário, elevando a recuperação do crédito público e consolidando o direito de propriedade no contexto do Estado Fiscal.

Empregando o método dedutivo, serão utilizadas as técnicas de pesquisa bibliográfica e documental para se aproximar com a realidade estudada, com o exame da legislação federal, da constituição, dos atos regulamentares emitidos pela PGFN para executar as ações previstas em lei e dos dados oficiais da recuperação e gestão da dívida ativa.

Com isso, este artigo foi estruturado em três seções, com a abordagem do conceito de Dívida Ativa da União, a possibilidade de inscrição, o controle de legalidade e a competência constitucional para fazê-lo, indicando a execução fiscal como o instrumento histórico de cobrança; em segundo lugar, foi desenvolvida a inovação do art. 20-B, § 3º, inc. II da Lei nº 10.522/02, abordando as possibilidades e condições para a averbação pré-executória nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto; e, por fim, avaliou-se a relação entre o direito de propriedade, o pagamento das exações fiscais e o Estado Fiscal, partindo da Teoria de Liam Murphy e Thomas Nagel.

<sup>3</sup> PGFN em números 2019. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf). Acessado em: 12 de maio de 2020.

<sup>4</sup> PGFN em números 2020. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acessado em: 12 de maio de 2020.

## 2. Inadimplemento e a inscrição em Dívida Ativa da União

Inicialmente, a constituição do crédito fiscal é realizada por um ato de lançamento, que cria uma norma individual e concreta<sup>5</sup> entre as partes, com a ciência e oportunidade de participação dada ao sujeito passivo. Este crédito advém de uma relação jurídica de cunho patrimonial, sendo quantificado e qualificado, fazendo o cotejo entre o fato real ocorrido e a previsão legal.

O procedimento administrativo de constituição da exação fiscal demanda o estabelecimento do contraditório e da ampla defesa, com a possibilidade de recurso na via administrativa, motivação das decisões e possibilidade de pagamento na via administrativa.

Dessa forma, somente haverá a inscrição em dívida ativa depois de ultrapassado o debate administrativo de constituição do crédito e se estiver configurado o inadimplemento. Poderão ser inscritos os débitos tributários ou de qualquer natureza, desde que seja passível de cobrança direta na via administrativa, já que estará constituindo um título executivo extrajudicial em favor da Fazenda Pública, conforme art. 784, inc. IX do CPC/15.

Mas, afinal de contas, o que pode ser inscrito em dívida ativa? Os débitos com o erário que possam ser constituídos e cobrados diretamente na via administrativa, dependendo da previsão expressa em lei autorizando a inscrição. Assim, a resposta depende da análise do caso concreto. A título ilustrativo, o servidor público federal em débito com o erário que for demitido, exonerado ou tiver sua aposentadoria ou disponibilidade cassada e não quitar ou parcelar o débito em até 60 dias, poderá ter o valor inscrito em DAU, pelo art. 47, § Ú da Lei nº 8.112/1990.

De tal modo, valores cuja cobrança seja conferida diretamente a União por lei, de natureza tributária ou não, tais como tributos – teoria pentapartite<sup>6</sup>: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais –, foros, laudêmios, taxas de ocupação, multas de contratos administrativos em geral e demais previstos no art. 39, § 2º da Lei 4.320/64.

Não obstante a definição ampla dos créditos da União passíveis de inscrição em dívida ativa é fundamental entender qual realmente deve ser classificado como tal, devendo representar obrigação líquida, certa e exigível.

<sup>5</sup> CARVALHO, 2015, p. 365.

<sup>6</sup> “De efeito, a par das três modalidades de tributos (os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria) a que se refere o artigo 145 para declarar que são competentes para instituí-los a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, os artigos 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas”. RE nº 146.733-9/SP.

Quando tratamos de crédito tributário, mesmo aqueles decorrentes de lançamento pelo contribuinte<sup>7</sup>, como a entrega da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, não é possível desconsiderar que a lei vincula a atuação da autoridade pública o dever de constituir e cobrá-lo, conforme art. 142 do CTN. Nestes casos, fácil perceber que o título executivo extrajudicial formado possui autoexecutoriedade, pois lançado a partir de previsão em lei e submetido a procedimento administrativo de constituição e cobrança.

A celeuma é verificada quanto aos créditos não tributários. Especificamente, quais deles podem ser inscritos na dívida ativa da União?

Não há resposta pronta. Todavia, poderemos definir os requisitos a serem analisados antes da inscrição em DAU. O crédito decorrente do poder de império do Estado, no exercício do poder de polícia<sup>8</sup> ou atividade legalmente conferida à autoridade pública, quando configurada atividade típica de entidade de direito público, é possível de inscrição. Em situação similar, quando for decorrência de ato ou contrato administrativo típico, como multas pelo descumprimento de seus termos, e desde que também haja previsão em lei, é determinada a possibilidade de inscrição em dívida ativa.

Do contexto exposto, é possível identificar que créditos originários de ilícitos extracontratuais, sem fundamento legal que autorize sua inscrição em dívida ativa, demandará ação de conhecimento para formar o título executivo, não sendo facultada a cobrança por meio da execução fiscal. Dos créditos extracontratuais, deve-se visualizar a inexistência de liquidez – quanto é devido – e certeza – o conteúdo do débito, requisitos essenciais a quaisquer títulos executivos. Assim, entende-se pela impossibilidade

---

<sup>7</sup> “Desse modo, em nosso direito positivo, o lançamento é sempre necessário, ainda que se opere por omissão da autoridade encarregada de prática. Augusto Fantozzi, comentando a legislação italiana, mostra que a função do lançamento se tem modificado, deixando ele de preocupar-se com a problemática do fato gerador e da obrigação tributária para centrar-se na atividade de controle administrativo sobre a atividade do sujeito passivo. O que se nota no direito tributário positivo brasileiro é um descompasso entre as normas gerais (do CTN) e a evolução da legislação ordinária, que caminha claramente para a ‘dispensa’ do lançamento nas situações, em quantidade crescente, em que o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo, independentemente de qualquer provocação do Fisco, de modo que este só procede ao lançamento quando o sujeito passivo descumpra esse dever legal.” (AMARO, 2006, p. 343)

<sup>8</sup> “É evidente que o Estado deve atuar à sombra do Princípio da Supremacia do Interesse Público e, na busca incessante pelo atendimento do interesse coletivo, pode estipular restrições e limitações ao exercício de liberdades individuais e, até mesmo, ao direito de propriedade do particular. Neste contexto, nasce o Poder de Polícia, decorrente da supremacia geral da Administração Pública, ou seja, aplicando-se a todos os particulares, *sem a necessidade de qualquer vínculo de natureza especial*.

Isso porque, não obstante a Carta Magna e a legislação infraconstitucional definam direitos e garantias aos particulares, o exercício desses direitos deve ser feito em adequação ao interesse público.” (CARVALHO, 2017, p. 132)

de inscrição dos débitos extracontratuais, apurados por ato unilateral da Administração Pública, ainda que o seja em sede de processo administrativo legalmente instruído.

Seguindo esta linha legalista, a jurisprudência do STJ aponta para a necessidade de lei, quanto aos valores extracontratuais, para que autorize a inscrição em dívida ativa, conforme o tema repetitivo nº 598<sup>9</sup>. Em outras palavras, é fundamental a existência de autorização legal para inscrição em dívida ativa de valores extracontratuais, do contrário, deverá ajuizar ação de conhecimento para reconhecer a responsabilidade civil e formar o título executivo judicial. Por sua pedagógica lição, transcrevo parte da fundamentação do voto proferido no Recurso Especial nº 1.350.804 – PR:

Veja-se que o que aqui afirmamos não agride os valores decorrentes de casos de *ilícitos administrativos cometidos por servidores públicos federais* da autarquia previdenciária como o *alcance, a reposição e a indenização*, justamente porque sua inscrição em dívida ativa se submete a *disciplina legal específica*. Além disso, nesses casos *há uma relação jurídica entre o causador do dano e a administração pública* (condição de servidor ou funcionário público) que preexiste ao próprio dano causado, veja-se: (...)

Observe-se também que as hipóteses citadas para o servidor público em muito diferem da inscrição em dívida ativa de pessoa que, sem qualquer relação jurídica prévia com a administração pública, lhe causa dano, v.g. acidente de veículo ou outros ilícitos extracontratuais de natureza civil para os quais a lei não expressamente reserva o rito da inscrição em dívida ativa. Essas hipóteses de inscrição foram rechaçadas pela jurisprudência do STJ (REsp. Nº 441.099 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 07 de outubro de 2003, e REsp. Nº 362.160 - RS, Rel. Min. José Delgado, julgado em 05 de fevereiro de 2002), *devendo o ente público procurar as vias judiciais para obter a reparação mediante ação condenatória*.

Pensar de modo diferente significaria abolir a existência da ação condenatória para os entes públicos e permitir-lhes a formação unilateral do título executivo, sem fundamento legal ou contratual prévio, em todas as relações de direito público e privado de que participem, o que gera enorme insegurança jurídica.

<sup>9</sup> Tema repetitivo nº 598/STJ: “À mingua de lei expressa, a inscrição em dívida ativa não é a forma de cobrança adequada para os valores indevidamente recebidos a título de benefício previdenciário previstos no art. 115, II, da Lei n. 8.213/91 que devem submeter-se a ação de cobrança por enriquecimento ilícito para apuração da responsabilidade civil.”

De outro lado, nas relações privadas da qual a Administração Pública for parte e houver fundamento legal ou contratual prévio (vínculo pré-existente), poderá ser formado o título executivo uniliteral.

Com viés exemplificativo, temos algumas previsões de inscrições em DAU de débitos não tributários: i) crédito constituído pelo INSS em decorrência de benefício previdenciário ou assistencial pago indevidamente ou além do devido, pelo art. 115, § 3º da Lei nº 8.213/91; ii) os débitos de servidor federal com o erário, conforme art. 47, § único da Lei 8.112/90; iii) alugueis, taxas, foros laudêmios e demais contribuições devidas pela utilização privativa dos bens públicos federais, prevista no art. 201 do DL nº 9.760/46; iv) valores e multas devidas ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, previsto no art. 2º da Lei 8.844/94; v) cobrança das multas lavradas por agentes da auditoria fiscal do trabalho, pelo art. 642 da CLT; vi) multas lavradas pela Justiça Eleitoral, prevista no art. 367, inc. IV do Código Eleitoral; vii) multa por ato atentatório a dignidade da justiça, estabelecida no art. 77, § 3º do CPC/15; viii) multa criminal, pelo art. 51 do CP; ix) multa pelo descumprimento de contrato administrativo ou regras do edital de licitação; v) multa por infração a legislação de trânsito, exarada pela Polícia Rodoviária Federal.

De tal modo, como título conclusivo desta seção é importante destacar que os valores não tributários poderão ser inscritos em dívida ativa da União quando puder ser lançada e constituída no âmbito administrativo, com previsão legal própria para a cobrança na via administrativa. Quanto aos débitos tributários, pela forma de constituição e autorização legal para inscrição, não há controvérsias quanto à formação e execução do título executivo extrajudicial, a Certidão de Dívida Ativa.

### **3. Cobrança administrativa de débitos inscritos em DAU e a averbação pré-executória**

Tradicional mecanismo executivo ao longo dos anos, a execução fiscal veio se mostrando um método ineficaz e custoso para a cobrança de alguns débitos inscritos na dívida ativa da União, principalmente aquelas de pequeno valor, originando o art. 1º, inc. II da Portaria MF 75/12, determinando o não ajuizamento de execuções fiscais cujo valor consolidado junto a Fazenda Nacional seja inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Esta junção de fatores fez com que outros métodos de cobrança, principalmente extrajudiciais, fossem pensados e postos em prática com o objetivo de incrementar a recuperação da receita pública. Neste sentido foram as inovações advindas da lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, com previsões legais como a notificação do devedor para pagamento e a



possibilidade comunicar a inscrição aos órgãos de proteção ao crédito e encaminhar pedido para averbação das CDAs nos registros de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto.

A notificação para o devedor, após a inscrição do crédito em dívida ativa, possibilita ao devedor a oportunidade de pagamento do valor, atualizado monetariamente e acrescidos dos demais encargos, conforme art. 20-B da Lei nº 10.522/02. Somente após decorrer o prazo para pagamento, é facultado a Fazenda Nacional comunicar o débito aos órgãos de crédito e averbar a CDA nos órgãos de registro de bens e direitos.

Importa frisar que, firme nas lições de Murphy e Nagel (2005), o sujeito passivo com débito junto ao fisco, que não efetuou o pagamento no ato da constituição nem após a inscrição em dívida ativa, está, na verdade, em poder de sua renda pré-tributária, concentrando recursos públicos com destinação eminentemente privada.

O sistema tributação exige um tratamento equitativo, tanto do ponto de vista horizontal, quando se refere a pessoas que detém a mesma base tributária; quanto na linha vertical, onde a exigência de justiça exige uma incidência da tributação de forma diferente em relação em relação a pessoas que apresentam diferenças na base tributária. Tomando como exemplo o imposto sobre a renda da pessoa física, a equidade horizontal exige que haja a mesma tributação de quem possui igualdade de renda, enquanto a equidade vertical trata da justiça na incidência de quem possui diferentes níveis de renda, para que todos contribuam com um mesmo nível de esforço para a realização da receita pública, com uma faixa isenta de tributação pela renda reduzida.

Estabelecido nos incisos do § 3º do art. 20-B da Lei 10.522/02, foi idealizado com viés de possibilitar efetividade à cobrança na via administrativa, registrando o débito nos órgãos de proteção do crédito ao consumidor e possibilitando a averbação da CDA nos sistemas de registros de bens e direitos legalmente passíveis de constrição, tornando-os indisponíveis.

Nesta nova roupagem do processo administrativo tributário, é observada a concentração de esforços nas dívidas recuperáveis, o combate às fraudes fiscais, atuando contra os sonegadores contumazes e a utilização de instrumentos para facilitar ao contribuinte o pagamento de seus tributos inscritos em dívida ativa.

Em uma amostra comparativa quanto ao combate da sonegação fiscal e a recuperação de ativos, os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) vêm adotando as seguintes práticas: i) divulgação do nome dos devedores em atraso, seguido com a formatação do aplicativo Dívida Aberta<sup>10</sup>; ii) alargar o prazo para pagamento faci-

<sup>10</sup> APP Dívida Aberta. Disponível: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2020/pgfn-lanca->

litado, conforme disposto na Lei 13.988/2020; iii) retenção dos pagamentos dos órgãos públicos aos devedores, atuando antes do recebimento de precatórios, por exemplos, que podem ser utilizados para adimplir o débito; e iv) redirecionamento da cobrança em face de terceiros, como disposição do art. 20-D da Lei nº 10.522/02. Ou seja, as alterações recentes colocam o Brasil na linha dos principais países do mundo no combate a sonegação fiscal, recuperação de ativos, defesa da economia de mercado e da livre concorrência.

Essencial destacar o papel do Estado, financiado pelas exações fiscais, como o responsável pela existência dos mecanismos e convenções jurídicas que possibilitam a existência da propriedade para cada indivíduo, dado que “o mundo sem governo é o estado de natureza de Hobbes, que ele apropriadamente definiu como uma guerra de todos contra todos”<sup>11</sup>.

Nesse contexto, a averbação pré-executória, inovação conferida pela Lei nº 13.606, de 9 de janeiro de 2018, que acrescentou o art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02, representa um mecanismo jurídico para localizá-la previamente os bens do devedor, indicando-os a penhora na futura execução fiscal, possibilitando maior eficácia no combate as alienações em fraudes a execução e na defesa do terceiro de boa fé, ao comunicar a ineficácia da alienação em face da Fazenda Nacional, conforme art. 185 do CTN.

Pelo dispositivo legal citado, há uma presunção relativa na alienação ou oneração de bens ou rendas por devedores inscritos em dívida ativa, sendo a data da inscrição o termo *a quo*. A prevenção de fraude contra o crédito público é questão muito debatida, com a previsão, por lei ordinária, de instrumentos jurídicos como a medida cautelar fiscal, prevista na Lei nº 8.397/1992, em que se requisita, contudo, a comprovação do risco de insolvência do devedor<sup>12</sup>. Pois bem, tratando-se de crédito não tributário inscrito em DAU terá a incidência do art. 792 do CPC/15, que exige a averbação nos órgãos de registro de bens e direitos para possibilitar o conhecimento de terceiros e impedir alienação em fraude à execução.

Também, a possibilidade de realização da averbação pré-executória na via administrativa ostenta natureza transitória, até o ajuizamento da execução fiscal, quando caberá ao Poder Judiciário decidir quanto ao levantamento, a manutenção da indisponibilidade ou a conversão em penhora. Há previsão de impugnação na via administrativa, com a promoção do contraditório e da ampla defesa, implicando na perda de sua eficácia caso não seja ajuizada a execução fiscal no prazo de 30 dias, contado da averbação pré-executória.

---

aplicativo-para-dispositivos-moveis-com-foco-na-transparencia-publica-e-no-consumo-consciente. Acessado em: 15/05/2020.

<sup>11</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 23.

<sup>12</sup> THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 242.

Regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, a operacionalização da averbação pré-executória prevista no art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02 se faz observando os estritos limites legais, possibilitando a defesa na via administrativa e prevenindo lesão contra terceiro de boa-fé, que ficaria ciente da ineficácia da alienação de bens de devedor inscrito em DAU, em face da União, por configurar-se fraude à execução fiscal.

O ato de regulamentação foca no controle de legalidade exercido pelos Procuradores da Fazenda Nacional, em respeito ao contribuinte, aos precedentes judiciais, a redução da litigiosidade, a discussão administrativa do débito inscrito em DAU através do pedido de revisão de dívida inscrita, possibilidade de garantir antecipadamente o débito na esfera administrativa para liberar certidão positiva com efeitos de negativa e o fortalecimento dos meios judiciais e extrajudiciais de cobrança. Além disso, o sistema administrativo de cobrança está focado no monitoramento patrimonial do devedor e na localização de bens úteis a garantia do crédito como pressuposto para o ajuizamento da execução fiscal.

A averbação pré-executória é o ato pelo qual a Fazenda Nacional anota nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a penhora ou arresto a existência de débitos inscritos em DAU, prevenindo alienações em fraude à execução fiscal. Prefere-se a averbação em bens imóveis, porém é direcionado a todos o patrimônio sujeito ao registro público. A pequena propriedade rural, o bem de família, os bens e direitos de empresa com falência decretada ou recuperação judicial deferida e demais patrimônio indisponível não será objeto da averbação, conforme art. 23 da Portaria PGFN nº 33/2018.

Da averbação o devedor será notificado para apresentar impugnação, instruída com a documentação que comprove suas alegações para julgamento através de ato administrativo. Na defesa administrativa em face da averbação pré-executória o devedor pode alegar qualquer causa em direito admitida, inclusive ilegalidades no processo de constituição ou inscrição do débito, bem como a existência de bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita, exceção do art. 185, § único do CTN.

Do julgamento administrativo, sendo procedente a impugnação, será determinado o cancelamento ou a substituição da averbação, devendo ser protocolada a petição inicial da execução fiscal em até trinta dias, contado do primeiro de útil após esgotar o prazo de impugnação ou da sua rejeição, sendo levantada a averbação caso desrespeitado o prazo do ajuizamento, exceto por suspensão da exigibilidade do débito em momento anterior ao seu efetivo ajuizamento.

Quando há um inadimplemento de tributos, estaremos diante de uma injustiça na partilha dos ônus tributários entre os indivíduos<sup>13</sup>, onerando excessivamente uns, enquanto existe um benefício injusto para outros, fomentando a noção equivocada de que haveria direitos de propriedade pré-tributários. Na verdade, os atos de constrição nos bens supostamente pertencentes aos devedores tributários não atingem a propriedade privada, pois esta só passa a existir após o pagamento da carga tributária.

Diante deste cenário, é possível concluir que o instituto jurídico da averbação pré-executória atende a todos os requisitos de legalidade, fazendo constar no título de registro público de bens e direitos a existência de débitos inscritos em dívida ativa, possibilitando a ciência de terceiros e o resguardo do crédito público. Pelas circunstâncias apresentadas, com a possibilidade de impugnar a averbação, pelas condições específicas do crédito e a salvaguarda dos direitos de terceiros adquirentes, tanto a previsão legal do art. 20-B, § 3º inc. II da Lei nº 10.522/02, quanto a sua regulamentação pela Portaria PGFN nº 33/2018, estão dentro do crivo da constitucionalidade e no contexto de proteção da propriedade dentro do Estado Fiscal.

#### **4. A propriedade, o estado fiscal e o pagamento das exações fiscais**

Necessário fazer constar, nesta sede inicial, que tributo é espécie de exação fiscal. Por tributo se entende a receita secundária, derivada da cobrança sobre parcela das receitas geradas na economia; enquanto as exações fiscais, além dos tributos, incluem também as multas não tributárias, receitas originárias, aquelas derivadas da exploração direta do patrimônio do Estado, e demais créditos cuja cobrança é atribuída ao Estado.

O foco deste artigo vai além dos créditos de natureza tributária, receita derivada da existência de um sistema econômico necessariamente desvinculado do Estado, mas regulado por ele, analisando o contexto da cobrança das exações fiscais, em especial aquelas passíveis de inscrição em dívida ativa da União.

Importa destacar que direito de propriedade possui a característica de ser originado do sistema jurídico, do qual o tributário é parte integrante. Podemos apontar uma dupla finalidade a exação fiscal: i) financiar os gastos públicos; e ii) possibilitar ao cidadão viver em um Estado Fiscal, que se sustenta a partir da arrecadação fiscal e possibilita a existência de propriedade privada, desde que cumpra sua função social, conforme art. 5º, inc. XXIII c/c art. 170, inc. III c/c art. 182, § 3º c/c art. 186, todos da Carta Magna de 1988.

<sup>13</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 21.

No desenho traçado por nossa Constituição, resta claro que a propriedade privada só se justifica quando utilizada no contexto de benefício da coletividade, tendo em vista a inexistência de direitos de propriedade absolutos. O Estado Fiscal adveio de uma alternativa ao regime absolutista, onde o soberano se confundia com o próprio Estado, sendo proprietário de todas as terras, de onde tirava sua fonte de sustento<sup>14</sup>.

A regra do Estado Moderno é ser fiscal, financiado através do pagamento das exações fiscais, de matriz social ou liberal, de acordo com sua atuação e dimensão, com o seu custeio advindo da participação nas receitas da economia produtiva<sup>15</sup>. A propriedade foi instituída através de uma convencionalidade, garantida pelo sistema jurídico, de existência necessariamente posterior ao Estado, não sendo um direito natural ou inerente à condição humana, configurando uma conquista, tendo a compreensão das exações fiscais como criadoras e fiadoras do direito de propriedade.

De tal modo, a propriedade é fundamentada no regime jurídico vigente, do qual as exações fiscais são partes integrantes, talvez as principais, confirmando sua natureza de convenção jurídica<sup>16</sup>. O Estado e a legislação dele proveniente cria o ambiente e legitima a existência da propriedade individual, direito fundamental garantido na Constituição da República de 1988.

Por isso, não existe propriedade pré-tributária, antes do pagamento das exações fiscais, pois não há direito natural que lhe garanta, sendo justamente a atuação do Estado e da legislação a causa de sua existência e a possibilidade de exercício pelos indivíduos. É consequência da convenção social prevista na lei, com a conformação verificada após a incidência das exações fiscais, responsável por promover a justiça econômica ou distributiva<sup>17</sup>. Neste cenário, o cidadão assume protagonismo, podendo exercer seu direito sobre suas conquistas na economia de mercado mediante uma contribuição com a justiça redistributiva e diminuição da desigualdade vertical pós-tributária.

Assim, a exação fiscal não pode ser minimizada e entendida como um mero sacrifício para os cidadãos e poder para o Estado, sendo verdadeira contribuição essencial para a vida em sociedade, em benefício da comunidade organizada na forma de Estado<sup>18</sup>. A realização de receita pública nada mais é do que a possibilidade do Estado atingir suas finalidades, dentre elas garantia da propriedade, já que todos os direitos possuem custos, vez que superada a antiga ideia de defesa do custo zero para garantir a realização dos direitos civis<sup>19</sup>. Ninguém duvida que garantir do direito

<sup>14</sup> ALMEIDA; SILVEIRA, 2013, p. 78.

<sup>15</sup> NABAIS, 2012, p. 198.

<sup>16</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11-13.

<sup>17</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5.

<sup>18</sup> NABAIS, 2012, p. 185-186.

<sup>19</sup> MASTRODI; ALVES, 2016, p. 710.

o direito ao voto<sup>20</sup>, o de livre locomoção da população ou a liberdade do indivíduo, direitos civis de não intervenção estatal, demandam forte investimento público, essenciais à manutenção do estado democrático.

Sob esta ótica, cabe ao Estado promover um tratamento equitativo entre os cidadãos, considerando a teoria aristotélica de promover o tratamento diferenciado, na exata medida em que os cidadãos se diferenciem, promovendo a justiça redistributiva tanto na exação fiscal quanto na sua destinação. Notada a diferença no arranjo pré-tributário dos cidadãos, deve haver certa gradação, objetivando que incida sobre cada indivíduo atingido na mesma medida de perda de bem-estar individual, em consequência da contribuição para a reforma pública.

A defesa da formação da receita pública a partir de uma justiça redistributiva, com base no princípio do benefício, onde a prestação dos serviços estatais deve ser proporcional ao tamanho do tributo, incorre no erro de desconsiderar a função social da propriedade e o papel redistributivo na aplicação dos recursos públicos. No Brasil, em geral, os serviços públicos são mais utilizados pela população de baixa renda que, em termos absolutos, pode contribuir com uma quantia menor, até por sua vulnerabilidade socioeconômica, mas, pela regressividade do nosso sistema tributário, em termos percentuais, se sacrificam muito mais, restando uma menor renda pós-tributária.

Verificar a capacidade contributiva do cidadão é fundamental na formulação de exações fiscais que representem igualdade de sacrifícios para pessoas com base tributária diferente<sup>21</sup>. Princípio que limita o poder de tributar do Estado, está focado na justiça fiscal e redistributiva, cobrando somente daquele que efetivamente demonstrou condições de efetuar o pagamento.

Nesse sentido, o patrimônio individual de cada, conquistado pela atuação no mercado, deve ser legitimamente tributado, pois aquele não existe sem o Estado e a legislação pertinente. Há, sem dúvidas, uma relação de complementariedade, em que o Estado se mantém com parcela das receitas produzidas pelo mercado, que só existe por mecanismos legais criados pelo Estado, dentre eles o sistema tributário, garantidor da existência da propriedade.

Estado e mercado mostram-se umbilicalmente relacionados. O primeiro não se sustentaria financeiramente sem as trocas e a divisão social do trabalho realizada pelo segundo, que sequer existiria, não fossem as regras

<sup>20</sup> Para as eleições de 2018, última realizada no Brasil, foram disponibilizados R\$ 1,7 bilhão para os partidos políticos, através do Fundo Especial de Financiamento de Campanha (FEFC). Existe também o Fundo Especial de Assistência Financeira aos Partidos Políticos, conhecido como Fundo Partidário, responsável por custear as atividades ordinárias dos partidos políticos. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/imprensa/noticias-tse/2019/janeiro/partidos-politicos-receberam-r-1-7-bilhao-do-fundo-eleitoral-em-2018>. Acessado em: 14 de maio de 2020.

<sup>21</sup> LEÃO; FRIAS, 2017, p. 1.072.

jurídicas definidas pelo primeiro<sup>22</sup> convencionando até mesmo o direito de propriedade. Por ser decorrência de lei, vez que fundada na convencionalidade do sistema jurídico, financiado pelo Estado, a interpretação social da propriedade assume conotação consequencialista, na medida dos seus efeitos na sociedade, de acordo com os valores sociais presentes na legislação.

Em andamento, resta claro que a propriedade deve ter função social, objetivando a construção de uma sociedade justa e igualitária, considerando que a utilidade efetiva de uma quantidade de dinheiro é inversamente proporcional ao aumento do montante de patrimônio individual<sup>23</sup>, considerado este o valor marginal do dinheiro. Dada sua importância, inclusive como um dos pilares da existência da propriedade, o tributo é utilizado não só para a arrecadação de receitas aos cofres públicos, característica fiscal típica, como também para induzir comportamentos dos contribuintes, na sua competência extrafiscal, incentivando práticas que sejam benéficas à sociedade e desestimulando aquelas tendentes a prejudicar a comunidade.

Isto demonstra que a importância das exações fiscais vai muito além da via arrecadatória, de prestação pecuniária, servindo de verdadeiro mecanismo de incentivo as boas práticas na sociedade. Este conceito está relacionado à teoria finalística do direito tributário, tendo por finalidade última à promoção dos direitos fundamentais do cidadão, estando à solidariedade social como seu fundamento último<sup>24</sup>.

Ora, a averbação pré-excutoria terá vez quando verificados atos de crime contra a ordem tributária, esvaziamento patrimonial para frustrar a futura execução fiscal ou pelo elevado valor do débito, previstos no §2º do art. 24 da Portaria nº 33/2018, circunstâncias configuradoras de nítido abuso da convencionalidade do próprio direito de propriedade.

A possibilidade da averbação pré-excutoria vem justamente na esteira de possibilitar um incremento na recuperação dos créditos públicos, pois o bem averbado encontra-se ainda na fase pré-tributária, antes do pagamento das exações fiscais, o que sequer estaria na disponibilidade como propriedade, pois violou a convencionalidade legal de arcar com os ônus da manutenção do Estado, garante do direito de propriedade.

Em consequência do que foi exposto, concluímos que o dever de pagar as exações fiscais transcende a esfera individual do cidadão, afetando toda a coletividade e os direitos pela organização estatal garantidos, demandando elementos efetivos de cobrança para que a sonegação seja coibida e os direitos, como o de propriedade, garantidos. Da mesma forma que não há como conceber a propriedade antes do pagamento das exações fiscais,

<sup>22</sup> LEÃO; FRIAS, 2017, p. 1.075,

<sup>23</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 24-25.

<sup>24</sup> GRECO, 2011, p. 14-15.

não há como fundamentar inconstitucionalidade na averbação ou comunicação de débito inscrito em dívida ativa nos órgãos de controle do crédito aos consumidores ou nos setores de registro das propriedades de bens e direitos penhoráveis pela legislação.

## 5. Conclusão

A partir da explicação, discussão e dos dados apresentados no decorrer deste estudo, percebe-se que a nova ferramenta jurídica da averbação pré-executória está em sintonia com a ordem Constitucional vigente, principalmente quando fazemos seu cotejo em face da recuperação do crédito fiscal, defesa da economia de mercado contra práticas predatórias de sonegação e crimes contra a ordem tributária, garantia ao terceiro de boa-fé, oportunidade de impugnação e julgamento na via administrativa para o contribuinte e o conceito de propriedade no contexto do Estado Fiscal.

No perfil dos devedores inscritos em dívida ativa da União, de acordo com o PGFN em números 2020<sup>25</sup>, apenas 0,45% é considerado grande devedor da Fazenda Nacional, representando, contudo, 67% do estoque dos créditos inscritos em DAU. Este panorama reflete a importância de uma atuação de cobrança inteligente, com foco nos grandes devedores e débitos recuperáveis, pois boa parte da recuperabilidade está concentrada num universo restrito de devedores, representantes de um grande estoque.

Diante desses dados, o ajuizamento seletivo, através da demonstração de bens e direitos aptos para o adimplemento do débito pela averbação pré-executória ganham cada vez mais significância, reduzindo a litigiosidade, o número de execuções fiscais e contribuindo para desafogar o Poder Judiciário. O procedimento previsto no art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02, regulamentado pela Portaria PGFN nº 33/2018, está fundado na necessidade de divulgar a inscrição em dívida ativa em face do devedor, fato previsto no art. 198, § 3º, inc. II do CTN, mediante oportunidade para defesa na via administrativa e temporalidade, estando sujeita a indisponibilidade a confirmação da medida pela via Judicial, na execução fiscal protocolada até 30 dias após o fim da defesa administrativa da averbação pré-executória.

De fato, para a construção de uma sociedade mais igualitária é fundamental a atuação do Estado na diminuição das desigualdades sociais e econômicas, através da arrecadação das receitas fiscais com a finalidade de custear a realização de direitos fundamentais. Não se duvida que a efetivação dos

<sup>25</sup> PGFN em números 2020. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acessado em: 16 de maio de 2020.



direitos fundamentais, como o direito de propriedade, têm custos e devem ser financiados pelo dever fundamental de pagar as exações fiscais<sup>26</sup>, superada a antiga ideia de que os direitos negativos não teriam custos.

A existência do Estado Fiscal está relacionada ao seu financiamento a partir do recolhimento das exações fiscais, que representa parte das receitas geradas através da economia de mercado, cuja existência é dependente da estrutura jurídica estatal. Mercado e Estado Fiscal estão intimamente relacionados e interdependentes, não havendo como um prosperar sem o outro. Conquanto o Estado esteja vocacionado a equidade regional e social, demandantes de forte investimento público, os agentes da economia de mercado buscam a estabilidade e segurança jurídica para praticar seus negócios mercantis e acumular riquezas, propriedades, que somente existem após o pagamento das exações fiscais para estruturação do Estado Fiscal<sup>27</sup>, sem o qual sequer existiria o conceito de propriedade, com a predominância do estado de natureza Hobbesiano.

Ademais, o patrimônio individual é consequência pós-fiscal, pois busca seu fundamento na legislação, inclusive a fiscal, responsável por criar, através da convenção social, o direito de propriedade. A esta não há direito natural, pois a CRFB/88 prevê sua utilização de acordo com uma função social, inclusive em respeito a livre concorrência e a economia de mercado, pelos art. 5º, inc. XXIII, art. 170, inc. III, art. 182, § 1º e art. 186, demandando do proprietário um dever fundamental de agir em prol do bem comum.

Fácil perceber que, num ambiente concorrencial, em que o preço de mercado é determinado pelos gastos do empresário na produção da mercadoria, aquele que deixar de arcar com as exações fiscais ou terá uma margem de lucro maior ou reduzirá seu preço prejudicando os demais concorrentes. Em ambas as hipóteses, estarão se utilizando da coisa pública, o patrimônio pré-tributário, para enriquecimento pessoal, abusando do direito de propriedade e violando sua função social, práticas inaceitáveis, que exigem o combate severo para a manutenção do Estado Fiscal e dos direitos fundamentais.

Isso porque o Estado possibilita as condições e instrumentos jurídicos para que o cidadão possa acumular patrimônio, após o pagamento das exações fiscais, que devem ser utilizadas na concretização de seus objetivos, como a garantia do desenvolvimento nacional e a equalização social e regional, constantes do art. 3º da CRFB/88.

No arcabouço constitucional restou impossibilitada o exercício da propriedade de maneira meramente individual, sem que se destine a uma função social. Nesta seara, a averbação de inscrição em dívida ativa da

<sup>26</sup> NABAIS, 2002, p. 16-17.

<sup>27</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 107-108.

União, feita após os processos administrativos de lançamento fiscal, inscrição e averbação pré-executória, sempre com respeito ao contraditório, a ampla defesa e ao terceiro de boa-fé, é uma das formas de buscar efetivar o direito fundamental a propriedade, acatando a economia de mercado e a livre concorrência com a equalização da propriedade após a contribuição com o financiamento da economia de mercado e dos direitos daí existentes.

A arrecadação das exações fiscais é necessária não só para a existência do Estado, como também para a legitimação do direito de propriedade, conseqüente criação convencionalista do primeiro. O patrimônio privado, por derivar diretamente da legislação, somente tem existência e pode ser considerado legítimo após o pagamento dos encargos fiscais, pois não existe patrimônio pré-tributário.

A diminuição das desigualdades regionais, fomentada pela arrecadação das receitas fiscais, no bojo das receitas produzidas a partir da existência da economia de mercado, exigem o financiamento por parte do Estado Fiscal. Nesse aspecto, é impossível pensar na propriedade sem intervenção do sistema jurídico estatal, sendo a fiscalidade um dos meios de alinhar a propriedade e o interesse comum.

Tal sistemática de averbação da CDA nos órgãos de registro de bens e direito sujeitos a penhora ou arresto, corrobora o processo de desjudicialização da cobrança da dívida ativa, investindo no ajuizamento da execução fiscal somente em face de devedores que demonstrem patrimônio apto a arcar com o adimplemento.

Além disso, visa evitar práticas fraudulentas contra o Fisco, combate a sonegação fiscal, defesa da propriedade, economia de mercado e livre concorrência, amparada na legislação dos países membros da OCDE<sup>28</sup>. Por fim, a medida não atinge contribuintes cumpridores de seus deveres, sendo direcionada apenas em face de débitos com elevado valor, com indícios de crime contra a ordem tributária ou quando verificado o esvaziamento patrimonial para frustrar a execução fiscal futura.

Enfim, há um dever fundamental de pagar as exações fiscais, uma vez que não existe propriedade sem o desenho jurídico garantido pelo Estado, sendo “logicamente impossível que as pessoas tenham algum tipo de direito sobre a renda que acumulam antes de pagar impostos”<sup>29</sup>. Baseado na análise realizada, possível inferir a constitucionalidade da averbação pré-executória prevista no art. 20-B, § 3º, inc. II na Lei nº 10.522/02, com base nos art. 185 c/c 198, § 3º, inc. II do CTN, como um dos mecanismos estatais para a garantia do exercício da função social do direito de propriedade, da economia de mercado e do custeio dos direitos fundamentais.

<sup>28</sup> CLEMENTE; LÍRIO, 2017, p. 488.

<sup>29</sup> MURPHY; NAGEL, 2005, p. 46.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Andréia Fernandes de; SILVEIRA, Adinan Rodrigues da. Uma releitura do poder no estado absolutista. **Legis Augustus**, v. 4, p. 69-84, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em 12 de maio de 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018. **Institui o Programa de Regularização Tributária Rural (PRR) na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**; altera as Leis nº s 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.870, de 15 de abril de 1994, 9.528, de 10 de dezembro de 1997, 13.340, de 28 de setembro de 2016, 10.522, de 19 de julho de 2002, 9.456, de 25 de abril de 1997, 13.001, de 20 de junho de 2014, 8.427, de 27 de maio de 1992, e 11.076, de 30 de dezembro de 2004, e o Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal); e dá outras providências. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN nº 33, de 08 de fevereiro de 2018. **Regulamenta os arts. 20-B e 20-C da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 e disciplina os procedimentos para o encaminhamento de débitos para fins de inscrição em dívida ativa da União, bem como estabelece os critérios para apresentação de pedidos de revisão de dívida inscrita, para oferta antecipada de bens e direitos à penhora e para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=90028>>. Acessado em: 14 de maio de 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências**. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 19 jul. 2002.

\_\_\_\_\_. **PGFN em números 2019**. Disponível em: [http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn\\_em\\_numeros\\_2019.pdf](http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_2019.pdf). Acessado em: 12 de maio de 2020.

\_\_\_\_\_. **PGFN em números 2020**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn-em-numeros-2020/view>. Acessado em: 16 de maio de 2020.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. 4. ed. Salvador: JusPODIVM, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. São Paulo: Saraiva, 2015.

CLEMENTE, Felipe; LÍRIO, Viviani Silva. Evidências internacionais de sonegação fiscal: uma análise a partir do modelo de Graetz, Reinganun e Wilde. **Estudos econômicos**, v. 47, p. 487-507, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Crise do formalismo no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da PGFN**, v. 1, p. 9-18, 2011.

LEÃO, Celina; FRIAS, Lincoln. Os objetivos da tributação: a interpretação liberal e a interpretação social da propriedade privada. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.12, n.3, p. 1.063-1.095, 2017.

MASTRODI, Josué; ALVES, Abner Duarte. Sobre a teoria dos custos dos direitos. **Revista Quaestio Iuris**, v. 9, n. 2, 2016 p. 695-722.


MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes. 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo. Tese de doutoramento, 3 reimpressão, Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito da Mackenzie*, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 9-30, 2002.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.



# Possibilidade de suspensão de passaporte/ CNH pela fazenda na execução fiscal: uma análise moral, jurídica e sistemática do HC 453870 julgado pelo STJ

---

Felipe Viana de Araújo Duque

*Procurador da Fazenda Nacional. Mestre em Direito Político e Econômico na Universidade Presbiteriana Mackenzie (2019). cursou Justice em Harvard University (2019). Pós-graduado em Direito Processual Tributário (2016) e em Direito Civil (2015). É membro do Grupo de Pesquisa Estado e Economia no Brasil ligado ao Programa de Pós-Graduação em Direito Político e Econômico no Mackenzie-SP. Atualmente é Procurador da Fazenda Nacional.*

**RESUMO.** Este artigo se propõe a efetuar uma análise crítica do julgamento do STJ no *habeas corpus* nº 453.870, pautando-se no referencial da solidariedade social e no dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito. Ademais, demonstra-se através de métodos dedutivos para o desenvolvimento das ideias que a suspensão do passaporte e da carteira nacional de habilitação não pode ser permitida na cobrança dos créditos privados e ser vedado na cobrança dos créditos públicos, sob pena de impor um tratamento mais benéfico e eficaz em prejuízo ao Poder Público.

**PALAVRAS CHAVE.** Tributário. Dever. Execução.

**ABSTRACT.** This article conducts a critical analysis of HC 453870, based on the framework of social solidarity and the fundamental duty to pay taxes in the Democratic Rule of Law. Deductive methods for the development of ideas were used to demonstrate that the suspension of the passport and the national driving license cannot be allowed in the collection of private credits

and be prohibited in the collection of public credits, under risk of imposing a more beneficial and effective treatment to the detriment of the public power.

**KEYWORDS.** TRIBUTARY. TO OWE. EXECUTION.

## 1. Introdução

Cumpra observar preliminarmente que a questão posta em debate versa sobre os meios de satisfação do crédito público, ou seja, sendo a execução fiscal a forma de cobrança pela via judicial, seria possível determinar a apreensão do passaporte ou a suspensão da Carteira Nacional de Habilitação, como medida restritiva em razão do inadimplemento do executado?

Tal análise foi objeto de debate recentemente<sup>1</sup> pela Primeira Turma do STJ ao qual apresentou, em síntese, a seguinte fundamentação pela impossibilidade das medidas<sup>2</sup>:

- “1) O Estado é considerado superprivilegiado em sua condição de credor;
- 2) Dispõe de varas comumente especializadas para condução de seus feitos, um corpo de Procuradores altamente devotado a essas causas, e possui lei própria regedora do procedimento (Lei nº 6.830/80), com inúmeros privilégios processuais;
- 3) Um exemplo desses privilégios é o fato de que o devedor, na execução fiscal, só pode apresentar embargos à execução se oferecer garantia do juízo (art. 16, § 1º, da LEF), ao contrário do que ocorre na execução “comum”;
- 4) Desse modo, o crédito fiscal é altamente blindado dos riscos de inadimplemento, por sua própria conformação jusprocedimental, podendo, se for o caso, atingir até mesmo bens gravados como impenhoráveis, por serem considerados bem de família (art. 3º, IV da Lei nº 8.009/90).”

Em suma, segundo o entendimento proferido no *habeas corpus* 453.870, na execução fiscal não cabem medidas atípicas aflitivas pessoais,

<sup>1</sup> STJ. 1ª Turma. HC 453.870-PR, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 25/06/2019

<sup>2</sup> CAVALCANTE, Márcio André Lopes. *Não cabem apreensão de passaporte e suspensão de CNH em execução fiscal*. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/ad0f7a25211abc3889cb0f420c85e671>>. Acesso em: 03/07/2020

tais como a suspensão de passaporte e da licença para dirigir em razão dos supostos privilégios que o crédito público possui em sua cobrança.

Dessa forma, a perspectiva neste artigo consiste em demonstrar de maneira crítica a inconsistência da fundamentação por embasamento moral, jurídico e sistemático pautando-se no referencial da solidariedade social e no dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito.

Cumprе frisar, as execuções fiscais representem o maior “gargalo” em desfavor da eficiência dos órgãos judiciários brasileiros.

Quer dizer, o Conselho Nacional de Justiça (CNJ), no relatório “Justiça em Números 2019”, afirma que historicamente as execuções fiscais têm sido apontadas como o principal fator de morosidade do Poder Judiciário. Nessa linha, a maior parte dos processos de execução é composta pelas execuções fiscais, que representam 73% do estoque das execuções:

“Esses processos são os principais responsáveis pela alta taxa de congestionamento do Poder Judiciário, representando aproximadamente 39% do total de casos pendentes e congestionamento de 90% em 2018 – a maior taxa entre os tipos de processos constantes desse Relatório. Há de se destacar, no entanto, que há casos em que o Judiciário esgotou os meios previstos em lei e ainda assim não houve localização de patrimônio capaz de satisfazer o crédito, permanecendo o processo pendente. Ademais, as dívidas chegam ao judiciário após esgotados os meios de cobrança administrativos – daí a difícil recuperação”<sup>3</sup>.

Nesse contexto, é imperioso destacar que a análise do cabimento das medidas executivas atípicas na Execução Fiscal representa medida de caráter imediato na satisfação do crédito público e por último, na amenização da chamada Crise da Justiça<sup>4</sup>, usualmente empregada para retratar a percepção comum de inefetividade do sistema judicial de resolução dos conflitos.

## 2. Da efetividade da execução fiscal e sua perspectiva moral

O CPC/2015 introduz a ideia de efetividade quando aduz no seu art. 4º que as partes têm direito de obter em tempo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa.

<sup>3</sup> CNJ EM NÚMEROS 2019, página 114. Disponível em: [https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica\\_em\\_numeros20190919.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf), acesso em 03/07/2020.

<sup>4</sup> CALAMANDREI, Piero. *A Crise da Justiça – Ciclo de Conferências realizado na Universidade de Pádua*. Ed. Líder. Belo Horizonte, 2003.p.114.

Na doutrina do Professor Fredie Didier Júnior<sup>5</sup>, o princípio da efetividade garante um direito fundamental à tutela executiva, na sua concepção “processo devido é processo efetivo”.

Em outras palavras, o ponto central do processo de execução fiscal é a satisfação do crédito público. Logo, a interpretação das normas do processo executivo deve ser pautada por extrair o maior proveito possível em direção à efetividade.

Em virtude dessas considerações, faz-se mister a leitura do art. 139, IV, do CPC que concebeu ao magistrado mecanismos para a obtenção da tutela satisfativa:

“Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: (...)

IV – determinar todas as medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias necessárias para assegurar o cumprimento de ordem judicial, inclusive nas ações que tenham por objeto prestação pecuniária.”

Tenha-se presente que o dispositivo reproduz a “cláusula geral” de medidas atípicas para a efetivação e cumprimento das ordens judiciais de maneira que é cabível sua aplicação ampla e irrestrita a qualquer espécie de execução, independente da natureza da obrigação, pública ou privada.

Outrossim, no âmbito da tutela executiva, a efetividade tem o intuito de utilizar todas as medidas executivas coercitivas necessárias para convencer o devedor a cumprir as obrigações, para que se alcance o máximo possível o direito material.

Nos processos típicos de satisfação dos créditos públicos através da execução fiscal, temos que vislumbrar, antes de tudo, que a decisão constituinte de formar um Estado Fiscal, sustenta-se na existência um dever fundamental de pagar tributos, isto porque há uma responsabilidade coletiva da sociedade para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socioeconômicos.

Cite-se trecho relevante da tese de doutoramento do português José Casalta Nabais:

“Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as conseqüências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas

<sup>5</sup> DIDIER JR., Fredie. *Curso de Direito Processual Civil: Execução*. 7. ed. rev. atual e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 128.



(ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas (...). Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada”<sup>6</sup>.

Importa mencionar que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 601.314/SP, com repercussão geral reconhecida (Tema 225) e de quatro Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs 2390; 2386; 2397 e 2859) quanto à constitucionalidade da transferência de dados bancários para a Administração Tributária, nos moldes previstos na LC nº 105/2001, especialmente como se depreende do voto do Ministro Dias Toffoli, aplicou os ensinamentos de José Casalta Nabais, considerando que o tributo não constitui mero exercício do poder estatal ou sacrifício do cidadão, mas é essencial para a vida em comunidade organizada em um Estado fiscal.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal na ADI nº 1055/DF, por meio do voto do relator Gilmar Mendes, ao tratar da inconstitucionalidade de norma que previa a prisão do depositário infiel relativo a dívida tributária, afirmou a existência do dever fundamental de pagar tributos:

“O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, deve oferecer instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento. Considera-se, portanto, a existência de um dever fundamental de pagar impostos. No caso da Constituição, esse dever está expresso no § 1º do art. 145”<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 186.

<sup>7</sup> Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=1584564>, acesso em 03/07/2020.

Noutros termos, o pagamento de impostos constitui-se um dever fundamental estabelecido constitucionalmente<sup>8</sup>, seja na visão Fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, quer no rol de direitos fundamentais previsto<sup>9</sup> e que pressupõem o conseqüente financiamento.

De tal maneira, Klaus Tipke ensina que quanto à ética Tributária, as autoridades fiscais não buscam satisfazer o simples interesse do Tesouro, ou seja, satisfazem o interesse do contribuinte de que os demais também paguem os tributos legalmente cabíveis<sup>10</sup>. Logo, a Administração Tributária atua como um agente da comunidade solidária formada por todos os contribuintes.

Oportuno se torna dizer, sob a ótica moral, não é conveniente afirmarmos que existiria um suposto privilégio da Fazenda Pública em se utilizar da execução fiscal prioritariamente como forma de cobrança dos créditos públicos, já que o procedimento não é tecnicamente para cuidar da Administração Pública, mas para a efetivação de um dever fundamental da sociedade.

Em arremate, a interpretação do art. 139, IV, do CPC deve se correlacionar com o dever fundamental de pagar tributos<sup>11</sup> (dever jurídico e moral), de maneira que a interpretação da extensão das medidas executivas atípicas como a apreensão do passaporte ou retenção da carteira de motoristas, consagra diretamente a solidariedade social.

### 3. Breve análise sistemática das medidas de natureza indutivo-coercitiva

Como é cediço, as medidas indutivas e coercitivas, conquanto não satisfaçam o crédito propriamente, almejam estimular o comportamento do devedor para que cumpra a obrigação principal.

Na execução fiscal, tratando-se de obrigação de pagar, a utilização de medidas indutivo-coercitivas não seriam uma novidade pois a jurisprudência há muito sinaliza a efetividade de várias<sup>12</sup> medidas para obrigações de pagar como: astreintes, prisão civil nas ações de alimentos em atraso,

<sup>8</sup> TORRES, Heleno Taveira. A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar. 1991.

<sup>9</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho*, 2002, p. 21-22

<sup>10</sup> TIPKE, Klaus *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina, 2002, p.81

<sup>11</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 601314 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2689108>, acessado em : 07/07/2020.

<sup>12</sup> REsp 1533206/MG, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 17/11/2015, DJe 01/02/2016  
REsp 750.805/RS, Rel. Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, TERCEIRA TURMA, julgado em 14/02/2008, DJe 16/06/2009

a inscrição em cadastro de devedores, ou seja, medidas que se mostram eficazes a estimular ações tendentes ao pagamento ou negociação da dívida.

Pontualmente, quanto à apreensão de passaporte, o STJ já deferiu a possibilidade desde que a medida seja proporcional e fundamentada:

Por fim, anoto que o reconhecimento da ilegalidade da medida consistente na apreensão do passaporte do paciente, na hipótese em apreço, não tem qualquer pretensão em afirmar a impossibilidade dessa providência coercitiva em outros casos e de maneira genérica. A medida poderá eventualmente ser utilizada, desde que obedecido o contraditório e fundamentada e adequada a decisão, verificada também a proporcionalidade da providência<sup>13</sup>

Quanto à possibilidade de apreensão de passaporte e da carteira de habilitação, é a lição de Olavo de Oliveira Neto ensina:

“A medida coercitiva de apreensão do passaporte não atinge ao direito fundamental de liberdade de seu destinatário, mas apenas opera uma limitação quanto a sua livre circulação e mesmo assim em casos especialíssimos. Diante da ausência de regra infraconstitucional proibitiva da sua concessão, não há óbice para que o juiz a decrete com fulcro no Poder Geral de Coerção que lhe confere o art. 139, IV, do CPC. Mesmo para os que entendem que limitar a livre circulação implica em limitar a liberdade, não há como vedar ao magistrado a possibilidade de concedê-la com fulcro no Poder Geral de Coerção, uma vez que se trata de medida coercitiva cuja aplicação se limita a casos excepcionais, nos quais a conduta improba do seu destinatário faz com que o direito fundamental à efetividade da tutela jurisdicional prevaleça sobre o direito fundamental à liberdade” (...).

“Apreensão de carteira de habilitação é medida altamente recomendável porque exerce uma eficácia coercitiva naturalmente “seletiva”, já que deixa de produzir efeitos concretos com relação ao devedor desafortunado e que não age de má-fé, mas alcança com força o devedor que age de má-fé e àqueles que deixam de cumprir uma determinação judicial”<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> RHC 97.876/SP, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, Quarta Turma, julgado em 05/06/2018, DJe 09/08/2018

<sup>14</sup> OLIVEIRA NETO, Olavo. *O Poder Geral de Coerção*. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2019. Pg 119.

Frise-se, nem se combate a suposta ofensa ao direito de ir e vir neste artigo, justamente porque não há como impedir a possibilidade do Poder Público se utilizar da suspensão do passaporte/CNH por esse motivo, se há concessão foi dada ao credor comum.

No âmbito internacional, atenta-se que a eficiência do sistema tributário é considerada pela OCDE como elemento primordial para a avaliação econômica de um país<sup>15</sup>.

Nessa perspectiva, a OCDE avalia a eficiência arrecadatória nos países membros analisando os poderes do Estado como fator crucial de performance para recuperação dos seus créditos, tanto que entre os poderes está o poder de restringir viagens ao exterior dos devedores do Fisco.

Perceba: na maioria dos países europeus<sup>16</sup>, é possível administrativamente a apreensão dos passaportes como forma de incentivar o pagamento de tributos, como mostra o estudo conduzido pela Comissão Europeia<sup>17</sup>, enquanto que no Brasil discute-se a incongruência de uma decisão judicial não permitir que o Poder Público possa fazer durante um processo judicial, enquanto se permite ao particular.

Nessa linha, através de uma leitura sistemática e contemporânea do sistema de cobrança, percebe-se que a utilização de medidas indutivas como a apreensão do passaporte e suspensão da CNH pode conferir maior efetividade à execução fiscal, diminuindo a morosidade da justiça, evitando-se o risco moral pelo descrédito da inefetividade, e contribuindo também para o paralelismo de tratamento com países que fazem parte da OCDE.

#### **4. Da coerência da decisão jurídica: pode o credor privado ter melhores meios de satisfação do que o credor público?**

Repise-se: o pano de fundo da discussão consiste em analisar se o deferimento das medidas executivas atípicas (por exemplo, retenção de passaporte e suspensão de CNH) que obriguem o réu a efetuar o pagamento do crédito tributário importa na limitação desproporcional de direitos fundamentais.

<sup>15</sup> Revenue Statistics 2019, Disponível em: <http://www.oecd.org/tax/revenue-statistics-2522770x.htm>, acesso em 03/07/2020.

<sup>16</sup> Inclusive, a maioria dos países, hoje, adota uma execução fiscal administrativa, que não é o caso brasileiro, como ensina lição valiosa de GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

<sup>17</sup> An Assessment of the Performance of the Italian Tax Debt Collection. Disponível em: System Íntegra do trabalho disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/economic\\_analysis/tax\\_papers/taxation\\_paper\\_53.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_53.pdf), acesso em 07/07/2020.

Oportuno se torna dizer que a resposta negativa foi proferida pela Terceira Turma do STJ<sup>18</sup>, que no âmbito do processo civil comum, manifestou-se no sentido de que tanto a suspensão da carteira nacional de habilitação como a retenção do passaporte do devedor são medidas viáveis de serem adotadas pelo juiz condutor do processo, esclarecendo que tais diligências são consentâneas ao art. 139, inciso IV do Código de Processo Civil, desde que tomadas de maneira subsidiária, por decisão fundamentada, com observância do contraditório substancial e do postulado da proporcionalidade, bem como presente indícios de que o devedor possua patrimônio expropriável.

Posta assim a questão, é de se dizer que o cenário atual na jurisprudência do STJ é que caberia medida executivas atípicas como a apreensão de passaporte e suspensão da CNH no processo de execução entre particulares para cobrar créditos comuns, ainda que de maneira subsidiária, mas não caberia nos processos de execução fiscal.

Em outras palavras, há uma subversão da lógica clássica: não é crível que o sistema comum de execução seja mais benéfico que o processo de execução do crédito público.

É bem verdade que conceber que a satisfação do crédito privado tenha meios mais robustos de arrecadação do que o crédito público ataca diretamente o argumento principal do HC 453.870, ou seja, ofende o argumento da superprivilegiada execução fiscal.

Além disso, a decisão da 1ª Turma do STJ que negou a possibilidade da suspensão do passaporte e CNH ao Poder Público também fere o art. 926 do CPC que enuncia um dever de uniformização da jurisprudência especialmente no ponto da coerência, isto porque, a decisão foi proferida posteriormente ao julgamento da 3ª Turma.

Logo, haveria de se destacar uma diferenciação ou enfrentamento da fundamentação adequada para conceber ao particular e vedar ao poder público em juízo.

Adequado seria esquecer também a ideia de que o Estado seria superprivilegiado<sup>19</sup> em sua condição de credor. Historicamente, é perceptível que a Lei de Execuções Fiscais, por ter sido promulgada em 1980, não se amolda ao dinamismo e inovações no qual o ordenamento jurídico se encontra inserido.

Tanto é assim, que o STJ considera aplicável a “teoria do diálogo das fontes”<sup>20</sup> na execução fiscal, ou seja, possibilitando que normas previstas no CPC, que confirmam maior celeridade e efetividade à execução em relação à

<sup>18</sup> STJ. 3ª Turma. REsp 1788950/MT, Rel. Min. Nancy Andrighi, julgado em 23/04/2019

<sup>19</sup> SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. *Privilégios e garantias dos créditos dos entes públicos e prerrogativas judiciais dos seus procuradores*. In: MELO FILHO, João Aurino de. (Coord.) *Execução Fiscal Aplicada*. Juspodivm: Salvador, 2017, p.153.

<sup>20</sup> PGFN. Parecer n. 1737/2007. Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>. Acessado em 07/07/2020.

LEF, sejam aplicadas no processo executivo, como por exemplo, a aplicação da penhora de dinheiro em depósito (vulgarmente chamado de Bacenjud):

“A antinomia aparente entre o artigo 185-A, do CTN (que cuida da decretação de indisponibilidade de bens e direitos do devedor executado) e os artigos 655 e 655-A, do CPC (penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira) é superada com a aplicação da Teoria pós-moderna do Diálogo das Fontes, idealizada pelo alemão Erik Jayme e aplicada, no Brasil, pela primeira vez, por Cláudia Lima Marques, a fim de preservar a coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o novo Código Civil. 10. Com efeito, consoante a Teoria do Diálogo das Fontes, as normas gerais mais benéficas supervenientes preferem à norma especial (concebida para conferir tratamento privilegiado a determinada categoria), a fim de preservar a coerência do sistema normativo”<sup>21</sup>.

Convém notar, outrossim, que é justamente com a perspectiva jurídica de não ser cabível ao credor privado possuir meios mais efetivos de satisfação dos créditos do que o Poder Público que houve o acolhimento<sup>22</sup> como um dos fundamentos sobre a constitucionalidade do protesto de dívida ativa<sup>23</sup>.

Assim, o STF consagrou na ADI 5135 que o protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política.

Verdade seja, esta é identicamente o mesmo motivo que possibilita a Fazenda de inscrever o executado no cadastro restritivo de proteção ao crédito (SPC/Serasa). Não há regulamentação pela lei de execução fiscal, entretanto, sendo tal possibilidade permitida ao credor comum não haveria fundamento para negar sua faculdade ao credor público sob pena de conceder meios mais satisfatórios a cobrança do crédito comum.

Logo, a jurisprudência<sup>24</sup> do STJ admite a inscrição do devedor de débito fiscal em cadastro de inadimplentes.

<sup>21</sup> BRASIL. STJ. 1ª Seção. Recurso Especial n. 1.184.765-PA. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 24 de novembro de 2010.

<sup>22</sup> Entretanto, vale frisar que inicialmente o STJ negou a possibilidade do protesto da CD, sob o argumento de que não haveria lei autorizativa e que a Fazenda Pública já possuía o meio próprio de cobrança – a execução fiscal – vide STJ. 2ª Turma. REsp 1126515-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 3/12/2013

<sup>23</sup> STJ; AgInt-AREsp 1.214.231; Proc. 2017/0308682-5; RJ; Segunda Turma; Rel. Min. Francisco Falcão; Julg. 10/09/2019; DJE 16/09/2019

<sup>24</sup> STJ; AREsp 1.339.480; Proc. 2018/0195160-7; RJ; Segunda Turma; Rel. Min. Francisco Falcão;

Em resumo, não há superprivilégio na cobrança dos créditos públicos através da lei de execução fiscal tanto que se torna imprescindível se utilizar de instrumentos não previstos na sua legislação para conceber mais efetividade na cobrança do crédito público.

Em virtude dessas considerações, com idêntica razão, não é coerente o entendimento da 1ª Turma do STJ que não permite a utilização de medidas atípicas executivas ao credor público, enquanto a 3ª Turma confere a possibilidade ao credor comum.

Em suma, não se mostra adequado permitir que o crédito privado goze de meios mais favoráveis a recuperação do que o crédito público.

## 5. Conclusão

Com a abordagem enfática que foi aqui efetuada, vislumbramos a necessidade de reconhecimento da constitucionalidade de medidas executivas atípicas no processo de execução fiscal como a apreensão do passaporte e suspensão da CNH, seja pela perspectiva moral e jurídica do dever fundamental de pagar tributos, ou pelo desequilíbrio que proporciona conceder tal possibilidade ao credor comum em detrimento do credor público.

De início, percebeu-se que a “cláusula geral” de medidas atípicas para a efetivação e cumprimento das ordens judiciais é aplicável de maneira ampla e irrestrita a qualquer espécie de execução, independente da natureza da obrigação, pública ou privada.

Entretanto, combatendo os argumentos proferidos no HC 453.870, demonstramos sua inconsistência em face do REsp 1.788.950, pois possibilitou que o credor comum se utilize de maneira subsidiária das medidas executivas atípicas. Dessa maneira, não há sustentação moral, jurídica e sequer sistemática que imponha um tratamento mais benéfico a recuperação de créditos privados em detrimento dos créditos públicos.

Em verdade, a jurisprudência dos Tribunais Superiores, no mínimo, equiparando a utilização de institutos que possibilitam a cobrança mais célere e efetiva aos créditos privados, permitiu que o Poder Público também se valha de métodos mais eficazes, vide os casos do protesto de dívida ativa e a inscrição no cadastro restritivo de proteção ao crédito.

No que tange ao aspecto prático e sistemático, a utilização de medidas executivas atípicas contribuiria para que o contribuinte não passe a desprezar as dívidas perante o fisco, induzindo ao dever de pagar tributos e evitando o risco moral que seria causado pela não adoção de medidas céleres e ágeis no processo judicial de execução fiscal.

**REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 601314 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2689108>, acessado em : 07/07/2020.

CALAMANDREI, Piero. **A Crise da Justiça** – Ciclo de Conferências realizado na Universidade de Pádua. Ed. Líder. Belo Horizonte, 2003. 128 p.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes. **Não cabem apreensão de passaporte e suspensão de CNH em execução fiscal**. Buscador Dizer o Direito, Manaus. Disponível em: <<https://www.buscadordizerodireito.com.br/jurisprudencia/detalhes/ad0f7a25211abc3889cb0f420c85e671>>. Acesso em: 03/07/2020.

**CNJ EM NÚMEROS 2019**. Disponível em: [https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica\\_em\\_numeros20190919.pdf](https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/conteudo/arquivo/2019/08/justica_em_numeros20190919.pdf), acesso em 03/07/2020

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: Execução**. 7. ed. rev. atual e ampl. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 128

GIOTTI DE PAULA, Daniel. **A praticabilidade no Direito Tributário**. Disponível em: [www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-praticabilidade-no-direito-tributario-22102018](http://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/contraditorio/a-praticabilidade-no-direito-tributario-22102018), acessado em 03/07/2020

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **A execução fiscal administrativa no direito tributário comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2009

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho**, 2002, pp. 21-22.

MELO FILHO, João Aurino de. **Racionalidade legislativa do processo tributário**. Salvador: Juspodivm, 2018.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PGFN. **Parecer n. 1737/2007**. Disponível em <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>. Acessado em 07/07/2020.



RABELO NETO, Luiz Octavio. **Direito Tributário como Instrumento de Inclusão Social: Ação Afirmativa Fiscal**. Revista da PGFN, ano I, Brasília: PGFN, 2011.


SILVA, Alessandra Obara Soares da Silva. **Breves Comentários sobre o dever jurídico de pagar tributo e sua correlação com os princípios da solidariedade, da igualdade e da justiça social**. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 4, p. 79.

SILVA, Luiz Henrique Teixeira da. Privilégios e garantias dos créditos dos entes públicos e prerrogativas judiciais dos seus procuradores. In: MELO FILHO, João Aurino de. (Coord.) **Execução Fiscal Aplicada**. Juspodivm: Salvador, 2017, p.153.

TORRES, Heleno Taveira. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar. 1991.

TIPKE, Klaus Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes. Trad. **Pedro M. Herrera Molina, 2002, p.81**





# Possibilidades jurídicas para uma transação tributária mais ousada

---

Daniel Telles de Menezes

*Procurador da Fazenda Nacional. Especialista em Direito Administrativo pela Universidade Cândido Mendes, mestre em políticas públicas pela Universidade Federal do ABC.*

**RESUMO.** O artigo que se apresenta busca analisar o instituto da transação envolvendo a cobrança e o contencioso de créditos públicos, instituída pela Lei nº 13.988/20, e propor aperfeiçoamentos que possam ser capazes de superar a baixa adesão por parte dos contribuintes, até o momento verificada. O estudo se concentra em três aspectos: o primeiro se refere à segurança jurídica, avaliada em termos de compatibilidade da previsão legislativa com os princípios constitucionais. O segundo referente à sua identificação com as expectativas da comunidade jurídica e dos devedores, forjada na tradição do direito privado e no histórico dos programas de recuperação fiscal até então editados. Por fim, aspectos redacionais que possam ter reduzido a compreensão do instituto, especialmente pelos meios de comunicação responsáveis por divulgá-lo. O estudo acompanha um apêndice com proposta legislativa para superação dos problemas identificados.

**PALAVRAS-CHAVE.** Transação. Lei 13.988/20. Possibilidades.

**ABSTRACT.** This article analyzes the discipline of the settlement agreements over tax disputes and enforcement, instituted by federal law number 13.988/20, and to propose improvements that may be able to overcome low adherence by taxpayers, observed even now. The study focuses on three aspects. The first of those refers to legal certainty, assessed in terms of compatibility of the legislative provision with constitutional principles. The second refers to its identification with the expectations of the legal community and debtors, forged in the tradition of private law and in the history of tax recovery programs.

Lastly, wording aspects that may have reduced the understanding of the institute are addressed, especially by the media responsible for disclosing it. This study accompanies an appendix with a legislative proposal to overcome the identified problems.

**KEYWORDS.** Settlement agreement. Federal law no. 13.988/20. Possibilities.

## 1. Introdução

Desde sua edição, em 1966, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) prevê em seu art. 156, inciso III, a possibilidade de os créditos tributários serem extintos mediante transação, e o art. 171 do mesmo código determina que a lei estabelecerá as condições para a sua celebração. Contudo, mais de cinquenta anos separaram a promulgação da norma geral e a edição da Lei nº 13.988/2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2019, para dar vida ao instituto na esfera federal. Apesar da expectativa criada ao longo destes anos a nova lei não foi bem recebida, haja vista a baixa adesão aos primeiros editais de convocação publicados pela PGFN e os comentários críticos publicados em sites da comunidade jurídica. A insatisfação culminou mais recentemente na apresentação de um Projeto de Lei Federal<sup>1</sup> para a instituição de um “REFIS da Pandemia”, exatamente o tipo de programa que se pretendia desestimular com a regulamentação da transação.

Nesse breve artigo procuraremos apresentar um panorama do instituto, tal como colocado na lei e nos atos do Ministério da Economia e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional que tratam de sua operacionalização. Em seguida pretendemos discutir as principais críticas feitas ao normativo que possam estar relacionadas à sua baixa repercussão no meio empresarial. Finalmente, buscaremos apresentar algumas propostas de aperfeiçoamento do instituto que possam superar aquelas críticas mais pertinentes.

## 2. A Lei Federal de Transação em Matéria Tributária

Esta seção apresentará a estrutura da transação prevista na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, fruto da conversão da Medida Provisória nº 899, de 2019, envolvendo créditos tributários cobrados ou defendidos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do artigo 1º, §4º, I e II. Como se verá, os dispositivos tratam dos créditos tributários não

<sup>1</sup> PL 2.735/2020.

judicializados sob administração da Receita Federal do Brasil (inciso I) e da dívida ativa e aos tributos cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à PGFN (inciso II).

A redação, obtusa, sugere que a lei da transação se aplica aos créditos em contencioso administrativo, do qual participam, tanto a Receita Federal quanto a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, bem como àqueles em cuja cobrança ou representação judicial incumbam a esta. Isto porque, o processo administrativo fiscal (DL nº 70.235/72) prevê que o contencioso administrativo se instaura e desenvolve sob os auspícios da RFB sendo por ela decidido em primeira instância, e em grau de recurso pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do qual participa, representando a União, a PGFN. Assim, grassa dúvida sistemática sobre se os créditos em discussão no Carf se incluem no inciso I ou no II. A seu turno, o inciso II não fala em créditos inscritos em Dívida Ativa, mas naqueles cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à PGFN. Ora, todos os créditos abarcados no inciso I o estão também e simultaneamente abrangidos pelo inciso seguinte já que, superada a fase administrativa, sujeitam-se à inscrição em dívida pela PGFN.

Além disso, os tributos são igualmente inscritos em Dívida Ativa da União, não constituindo categoria separada como consta no texto – “à dívida ativa e aos tributos, cujas inscrição e cobrança...”. Não houvesse vírgula, a segunda oração seria subordinada adjetiva restritiva, para abranger a dívida ativa e, quanto aos tributos, apenas aqueles, ainda não inscritos, mas cuja inscrição incumba à PGFN, excluindo-se, desta forma, as taxas e contribuições no interesse de categorias profissionais que incumbem aos outros órgãos inscrever. Do jeito que está, entre vírgulas, a oração é subordinada adjetiva explicativa, reunindo dívida ativa e tributos como categorias distintas, quando na verdade há relação de continência, podendo a dívida ativa ser tributária ou não tributária, como figura em normativos mais bem redigidos. Assim, para evitar confusão destacamos que este artigo tratará da regulamentação, das críticas e das possibilidades futuras da transação envolvendo créditos da União que estejam em cobrança pela PGFN ou sujeitos a contencioso no qual caiba ao órgão a representação do poder público.

Importa anotar que a lei trata ainda da possibilidade de transação envolvendo créditos tributários ou não administrados, defendidos e cobrados pelas autarquias e fundações públicas federais, bem como por outros órgãos da Advocacia-Geral da União, que não serão objeto deste artigo.

## 2.1 Histórico

Conforme apontado, o Código Tributário Nacional já previa, em 1966, o instituto da transação como forma de extinção do crédito tributário.

Desde 2009 tramitava na Câmara dos Deputados em regime prioritário o Projeto de Lei nº 5.082 de 2009, de iniciativa do Poder Executivo e que se destinava a regulamentar o instituto e em 20 de julho de 2009 a Mesa Diretora acolheu Mensagem Presidencial solicitando tramitação em regime de urgência. Um mês depois, em 17 de agosto do mesmo ano o projeto foi apensado ao de número 2412/07, que tratava da execução fiscal administrativa e na sequência, em 11 de setembro de 2009, o Poder Executivo solicitou a retirada da urgência, passando o projeto a tramitar em regime de prioridade, apenas.

Em diferentes oportunidades a PGFN manifestou seu apoio ao projeto de Lei nº 5.082/2009<sup>2</sup>. Não obstante, em outubro de 2019, o Poder Executivo editou medida provisória, cujo requisito constitucional é a urgência, tratando do tema, outrora considerado sem urgência. Para justificar a mudança de estratégia, editou-se parecer<sup>3</sup> sustentando que o projeto anterior seria demasiadamente extenso, contendo disposições desnecessárias ou prejudiciais à recuperação de créditos já que desalinhadas com o sistema instituído pelas Portarias PGFN nº 396/2016 e 293/2017.

Os dois diplomas, o projeto de lei e a medida provisória contém regramento coincidente apenas em parte. No projeto de lei, havia maior formalidade no procedimento para transação, inclusive com a previsão de uma câmara para análise e aceitação de propostas, o que na medida provisória foi suprimido dando lugar ao emprego de instrumentos de classificação de devedores e créditos, bem como recurso ao tipo e porte do devedor como critérios de aceitabilidade. Quanto aos benefícios a diferença era pequena. Enquanto o projeto previa descontos de até 100% de multa, 60% de juros e 100% de encargo de sucumbência, a medida provisória os fixa em 50% do montante total desde que não reduza o principal. Ademais, o projeto previa pagamento do débito em até 60 meses e recebimento de bens imóveis pelo poder público como pagamento, ao passo que a norma do executivo prevê como regra geral o prazo de até 84 meses, admite moratória, não prevê dação de bens imóveis.

Em novembro de 2019 o Procurador-Geral da Fazenda Nacional editou a portaria número 11.956 disciplinando o instituto e em 4 de dezembro foi publicado o edital nº 1/2019 convocando devedores a aderirem à transação proposta para os casos de dívidas inferiores a quinze milhões de reais de devedores com CNPJ baixado, inapto ou suspenso, ou inscritos há mais de dez anos, ou cujo devedor tenha falecido.

<sup>2</sup> Nota PGFN/CAT Nº 1187/2008, NOTA PGFN/CAT Nº 1036/2010, Parecer PGFN/CAT Nº 1404/2008, Parecer PGFN/CAT Nº 2254/2009

<sup>3</sup> Parecer SEI Nº 177/2018/CAT/PGACTP/PGFN-MF

Diante deste regramento, a comunidade jurídica estimava uma adesão “baixíssima”<sup>4</sup>. Em março de 2020, foi publicado o edital número 2 prorrogando o anterior até o prazo de conversão da medida provisória em lei e em 15 de abril de 2020 adveio o edital número 3 com nova prorrogação até 30 de junho deste ano.

Ainda em março, editou-se a portaria PGFN nº 7.280/2020 criando uma transação extraordinária em razão da Covid-19 consistindo no pagamento de 1% da dívida em três parcelas mensais e sucessivas, a partir do final de junho de 2020 e o saldo em oitenta meses, sem descontos.

O desinteresse dos devedores se confirmou.

As estimativas do governo<sup>5</sup> apontavam para um potencial de adesão de 1,9 milhão de devedores, com débitos totalizando 1,4 trilhão de reais. Contudo, de acordo com a PGFN<sup>6</sup>, em 2019, ano de publicação do primeiro edital, foram celebrados apenas 1085 acordos envolvendo R\$ 67.798.382,16. Em 2020, com o advento da transação extraordinária, foram realizados até maio 33063 acordos referentes a R\$ 11.966.661.572,37, sendo 23162 ou R\$ 10.968.013.402,00 pela modalidade extraordinária, dos quais R\$ 4.650.719.712,15 (105 acordos) superavam o limite de quinze milhões fixado no edital PGFN nº 1/2019. Ou seja, o instituto alcançou, até o momento, aproximadamente 1,79% da adesão estimada pela PGFN em número de devedores e 0,859% do potencial em valor do débito.

Compete-nos investigar as razões para a baixa adesão, especialmente quanto à modalidade que admite maiores descontos, o que faremos a seguir começando pela compreensão do instituto em sua matriz privada e na análise de sua transposição para o direito público operada pela Lei nº 13.988/20.

## 2.2. A influência do direito privado

Na elegante síntese de Carnelutti, citada por Diniz<sup>7</sup>, “transação é a solução contratual da lide” enquanto para Caio Mario da Silva Pereira<sup>8</sup> transação “designa um determinado negócio jurídico, de cunho contratual, que se realiza por via de um acordo de vontades, cujo objetivo é prevenir ou terminar um litígio mediante concessões recíprocas das partes”.

<sup>4</sup> <https://www.ferraznet.com.br/blog/pgfn-divulga-descontos-e-prazos-para-parcelamentos>

<sup>5</sup> <https://monitormercantil.com.br/governo-lanca-refis-para-poucos>

<sup>6</sup> Disponível em <https://dw.pgfn.fazenda.gov.br/dwsigpgfn/servlet/mstrWeb?src=mstrWeb.3140&evt=3140&documentID=6C86F33847E71AE8ACC292A5E08B3B43&Server=161.148.236.17&Port=0&Project=SIGPGFN+Historiado>

<sup>7</sup> 2000, p. 18.

<sup>8</sup> 2017, p. 368.

O Código Civil de 1916 elencava a transação entre os efeitos das obrigações, em seu artigo 1.025, que dispunha ser lícito aos interessados prevenirem, ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas. A mesma redação foi empregada pelo legislador de 2002 no artigo 840 do código vigente, alterando apenas a posição topográfica para fazê-la constar no Título VI, do Livro I, da Parte Geral, ou seja, no campo dos contratos em espécie. Ricardo Fiuza (2008) observa que o dispositivo já constava no projeto de Miguel Reale de 1984, cujo livro das obrigações havia sido elaborado por Agostinho de Arruda Alvim.

Inspirado ainda pela sistemática de 1916, o Código Tributário Nacional elenca a transação entre as modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, III) prevendo, contudo, a necessidade de colmatação legislativa, por meio da qual se estabeleçam condições a sua celebração (art. 171). Em comum com a disciplina privada, dispõe que a transação consiste em concessões mútuas entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária para terminação do litígio e extinção do crédito.

A vantagem da solução consensual para as disputas tributárias é amplamente reconhecida. Leandra Lederman<sup>9</sup> explica que a alternativa à acordo é o litígio, que normalmente é mais dispendioso, de modo que ao transacionarem as partes criam um mais-valor, sendo surpreendente, diante das vantagens econômicas, que ainda haja disputas judiciais. Também Luigi Franzoni<sup>10</sup> anota que em 1990, quinze dos vinte e dois países da OCDE dispunham de previsão legislativa para a celebração de acordos entre o fisco e os contribuintes.

Interpretando o dispositivo do CTN, o professor Ricardo Lobo Torres<sup>11</sup> diz que litigiosidade, por ele definida como a existência de “direitos duvidosos” ou “relações jurídicas subjetivamente incertas”, é requisito essencial para que haja transação em matéria tributária. Além disso, entende necessária a reciprocidade de concessões, que na sua visão podem consistir apenas no reconhecimento da certeza e liquidez do crédito e na aceitação do pagamento parcelado, por exemplo. Na mesma linha, Hugo de Brito Machado<sup>12</sup> aponta que o código não previu a figura da transação preventiva, mas tão somente a terminativa de litígios, mesma observação feita por Mauro Luís Rocha Lopes<sup>13</sup>.

A questão da preexistência do litígio tem relevância científica, isto porque outros sistemas legais legislativos que podem servir de suporte ao

<sup>9</sup> 1999, p. 319.

<sup>10</sup> 2000, p. 2.

<sup>11</sup> 2007, p. 298-299,

<sup>12</sup> 2000, p. 166.

<sup>13</sup> 2009, p. 242.



estudo crítico e à formulação de propostas de aperfeiçoamento da transação têm na modalidade preventiva e no contencioso administrativo seu escopo preferencial, dando pouca ou nenhuma atenção a realização de acordos durante a fase de execução forçada.

De outro ângulo, Ricardo Alexandre<sup>14</sup> sublinha que a exigência feita pelo artigo 171 do Código Tributário de que haja uma lei autorizativa e que esta estabeleça as condições para a transação decorre da indisponibilidade do patrimônio público pelo agente. Assim, o particular teria ampla liberdade de transacionar, mas o poder público só poderia fazê-lo quando e como autorizado pela lei. Sobre o princípio da indisponibilidade Odete Medauar<sup>15</sup> ensina que se refere ao interesse público, enquanto vedação a que a autoridade administrativa deixe de fazer aquilo que a lei estabelece no interesse geral. Ao tratar dos bens públicos<sup>16</sup>, ou seja, do patrimônio, a mesma autora não menciona sua indisponibilidade como nota de seu regime jurídico, mas tão somente a inalienabilidade em diferentes graus, de acordo com a lei. Deste modo, a autora parece concordar que a lei estabeleça parâmetros para dentro dos quais as concessões por parte da fazenda pública poderiam incluir renúncias patrimoniais.

Assim, temos que as balizas fixadas na legislação codificada e em sua interpretação pelos doutrinadores para a celebração de transação pelo poder público seriam, portanto, a preexistência de litígio, a realização de concessões mútuas com objetivo de encerrá-lo e a fixação de condições por meio de lei formal.

### 2.3. A transação na Lei nº 13.988/20

Passando à análise da nova legislação, convém fazermos inicialmente mais algumas críticas à redação legislativa. A razão de tais considerações não está na simples oposição estilística, mas na identificação de uma hipótese para a baixa repercussão da lei, decorrente da dificuldade de compreendê-la.

O diploma em questão é confuso na medida em que emprega termos distintos para significar a mesma coisa, incide em redundâncias, agrega disposições díspares em um mesmo artigo e apresenta capítulos com temas não referidos na taxonomia prevista nas disposições gerais, gerando dificuldade de interpretação.

Por exemplo, o parágrafo §1º do artigo 1º da Lei, que já traz princípios para a sua aplicação deveria ser dispositivo autônomo com relação ao

---

<sup>14</sup> 2008, p. 439.

<sup>15</sup> 2006, p. 130.

<sup>16</sup> 2006, p. 242.

caput, que cuida da abrangência, tal como ocorre na maioria das leis brasileiras. O mesmo pode ser dito com relação ao parágrafo 2º, que a seu turno deveria estar dividido em incisos a fim de garantir uma maior fluidez com o parágrafo seguinte, que diz respeito a um dos princípios ali elencados. O parágrafo 4º efetivamente diz com o âmbito de incidência da lei e é o único que guarda pertinência com norma do caput. A seu turno, o parágrafo 5º traz o fundamento de validade normativa para o instituto da transação em matéria tributária, que de ordinário vem no caput do artigo primeiro dos diplomas pátrios.

Adiante, o artigo 2º trata das modalidades de transação, que são: I – Por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos em dívida ativa da União e suas autarquias e Fundações ou na cobrança de créditos feita pela Procuradoria-Geral da União; II – Por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo; III – Por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. Novamente há críticas. Não há simetria entre os incisos do artigo 1º, §4º, que fixam o escopo da transação envolvendo o poder público e as modalidades estabelecidas no artigo 2º, que incide ainda no erro taxonômico de elencar a cláusula aberta – “nos demais casos de contencioso...”, do inciso II – antes de um dos itens da enumeração fechada – “no contencioso tributário de pequeno valor”.

Finalmente, ainda quanto às opções redacionais, o diploma está dividido em seis capítulos assim intitulados: Disposições gerais; Da transação na cobrança de créditos da União e de suas autarquias e fundações públicas; Da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; Da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor; Das alterações legislativas; Disposições finais. Mais uma vez, não há simetria entre os capítulos e as modalidades ou os escopos de aplicação do instituto da transação definidos nos artigos 2º e 4º, sem mencionar a inovação de haver um capítulo para “alterações legislativas”, que tradicionalmente figuram entre as disposições finais.

Avançando sobre o regramento legislativo, como já dito, a lei disciplinou a transação por adesão para terminação de litígios administrativos sobre créditos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil, a transação, também por adesão, para a terminação de litígios judiciais sobre créditos tributários, bem como a transação individual ou por adesão na cobrança de créditos, tributários ou não, inscritos em dívida ativa da União, das autarquias e fundações públicas federais ou ainda aqueles cobrados pela Procuradoria-Geral da União que não se sujeitam à inscrição em dívida ativa.

Para maior clareza metodológica, trataremos do objeto da seguinte forma. Transação terminativa de litígios administrativos sobre a constituição do crédito, transação terminativa de litígios judiciais sobre a constituição do crédito e transação na cobrança de créditos. A proposta tem suas

vantagens, como veremos adiante. Entre estas vantagens estão a definição dos atores envolvidos, dos ritos processuais e, principalmente, dos riscos que se pretende excluir com o acordo, que a seu turno deveriam determinar a forma, por adesão ou proposta individual.

Como condições comuns, a lei impõe ao particular transator que não a realize de forma abusiva, não se utilize de pessoa interposta, não aliene bens sem comunicação à fazenda pública quando exigido em lei, desista de impugnações e recursos a respeito dos créditos a serem transacionados e renuncie a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, sobre as se fundem ações judiciais ou recursos. Fixa, ainda, que os créditos serão extintos quando cumpridas as condições previstas no termo e que a transação será rescindida nos casos de descumprimento de condições, esvaziamento patrimonial destinado a fraudar seu cumprimento, falência ou extinção da pessoa jurídica, prevaricação, concussão ou corrupção na sua celebração, ocorrência de dolo, fraude, simulação ou erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito e inobservância de disposições legais ou contratuais. Nestes casos o devedor fica impedido de celebrar nova transação pelo prazo de dois anos.

A lei impede ainda a celebração de transação que implique redução de multas penais, de créditos de FGTS, salvo quando autorizada pelo conselho curador do fundo, de Simples Nacional se não houver lei complementar autorizativa, ou que envolva devedor contumaz.

Por fim, a lei prevê a necessidade de autorização ministerial para a celebração de transação acima de montante a ser fixado em ato administrativo.

### *2.3.1. Transação na cobrança de créditos*

Passando às modalidades de transação regulamentadas na lei, a primeira é a transação na cobrança de créditos, cuja forma poderá ser por adesão a edital publicado pela PGFN, ou individual, por iniciativa de qualquer das partes. Trata-se, portanto, de transação a respeito de créditos já definitivamente constituídos e inscritos em dívida ativa, sujeitos à cobrança administrativa ou judicial pela PGFN.

Dada a semelhança desta espécie de transação com programas de parcelamentos especiais havidos no passado, bem como pela referência à perspectiva de recuperação contida no artigo 11, II, e §5º, interpretamos o instituto como atinente ao risco econômico da cobrança, isto é, o risco de que o patrimônio conhecido e passível de constrição do devedor não seja suficiente para o pagamento ou deixe de sê-lo no tempo necessário ao desenvolvimento do processo, ou ainda, que o risco de o custo para

localizá-lo, penhorá-lo e excuti-lo, que também deriva do tempo, supere o valor passível de ser obtido.

Vale observarmos que no processo de execução fiscal judicial o contraditório é diferido para momento posterior à penhora, os embargos execução, os quais contêm pouquíssimas limitações à atividade cognitiva, admitindo-se a discussão ampla de elementos intrínsecos e extrínsecos do título executivo. Assim, não é equivocada dizer que os créditos exigidos em execuções fiscais cujos embargos versem sobre o crédito em si, e não apenas aos atos executórios praticados, estariam abrangidos pela figura obtusa do inciso II do artigo 2º, isto é, nos demais casos de contencioso judicial tributário – já que o inciso I não menciona qualquer caso de contencioso – e por isso não admitiriam transação por proposta individual. Este não nos parece ter sido o intuito da lei.

É preciso compreender que o diploma emprega, sem os devidos esclarecimentos, terminologia interna da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na sua divisão de trabalho. Assim, o inciso I do artigo 2º, bem como o capítulo II da lei, no que se refere à PGFN, trata, na verdade, das atividades afetas à Procuradoria-Geral Adjunta de Gestão da Dívida Ativa da União e do FGTS, que é o setor responsável pelas atividades de inscrição em dívida e cobrança administrativa ou judicial de créditos inscritos. Nas projeções territoriais do órgão, esse setor se desdobra em Divisões de Dívida Ativa, responsáveis pela gestão e cobrança administrativa dos créditos, e Divisões de Ação Fiscal, responsáveis pelas cautelares fiscais preparatórias, pelas execuções judiciais e pela representação da União nas ações incidentais de oposição à cobrança, embargos à execução e de terceiros.

Já o artigo 2º, II, da Lei nº 13.988/20, que trata dos “demais casos de contencioso judicial”, refere-se, ao que parece, às atividades da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial, responsável por coordenar a representação da União nas ações autônomas de impugnação de lançamento, nos mandados de segurança e nas ações ordinárias que discutam a regra-matriz de incidência tributária, que nas projeções é realizada pelas Divisões de Defesa, e em Brasília responde ainda pela atuação junto ao Carf e aos tribunais superiores.

A seu turno, o inciso III, que à primeira vista parece um caso especial do anterior, refere-se à atividade da Receita Federal do Brasil em procedimento a ser regulamentado por ato do Ministro da Economia (contencioso de pequeno valor), no qual se prevê a supressão do recurso ao Carf e a possibilidade de se adotarem métodos alternativos de solução, inclusive a transação. Curiosamente, o capítulo que disciplina tal modalidade – “Da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor” – estabelece que a celebração da transação competirá à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, no âmbito do contencioso administrativo de pequeno

valor (art. 25, §2º, I), que é justamente o objeto do capítulo. Contudo, há outro inciso que estipula que a transação competirá à PGFN nas demais hipóteses do capítulo. A obscuridade é flagrante. Afinal, quais seriam as demais hipóteses tratadas no capítulo da transação no contencioso tributário de pequeno valor que não aquelas previstas no inciso I que trata do contencioso administrativo de pequeno valor, à cargo da Receita Federal.

Duas são as possíveis respostas para a pergunta.

A primeira, analisando o artigo 24 da lei, especialmente seu parágrafo único, consiste na perspectiva de que o contencioso tributário de pequeno valor (definido no referido parágrafo do artigo 24) seja gênero, contendo como espécies o contencioso administrativo de pequeno valor (tratado no artigo 23, portanto assistematicamente), a cargo da RFB, e o contencioso judicial de pequeno valor, nele compreendidos tanto os casos do artigo 2º, I (ação), quanto os do artigo 2º, II (defesa), à cargo da PGFN, desde que respeitados os limites do parágrafo referido.

A segunda resposta que podemos obter da leitura sistemática da lei é que competiria à PGFN a transação nos casos de pequeno valor sujeitos à cobrança administrativa pelo órgão, tornando-se um caso especial do artigo 2º, I.

Regressando à transação na cobrança de créditos. São admitidos como concessões pelo poder público:

- o desconto de juros, multa e encargo legal relativos aos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação conforme rating elaborado pela PGFN ou por terem como devedores pessoas jurídicas em recuperação judicial, liquidação ou falência;
- o oferecimento de prazos e formas especiais de pagamento;
- o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

Quanto aos descontos, a lei os limita em 50% do total dos créditos a serem transacionados (70% para pessoas natural, ME e EPP), vedada a redução do seu montante principal. Novamente o legislador se complica nos termos e tenta definir o que se deva entender por montante principal como o valor originário, excluídos os acréscimos de juros, multa e encargos legais. Ora, originário remete à origem, *in casu*, ao lançamento e este se refere a uma obrigação principal de pagar tributo ou de pagar a penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória (multa). Uma vez que o dispositivo determina que se exclua a multa do seu conceito de montante principal para fins de limitação do desconto, surge dúvida se caberia redução das multas aplicadas no lançamento. Não o esclarece, como pode parecer, o artigo 5º, I, da lei, que veda redução de multa de natureza penal. Isto porque, tampouco está claro se se trata das multas criminais, que são objeto de

inscrição em dívida ativa, se abrange quaisquer multas sancionatórias previstas nos artigos 44 e 61 da Lei nº 9.430/96, se somente às do artigo 44, I, ou apenas à multa denominada qualificada do parágrafo 1º do mesmo artigo, ou ainda apenas as multas por descumprimento de obrigação acessória.

Ao que nos parece, a lei pretendeu vedar a redução no valor do tributo, entendido como montante devido pela prática de ato ou ocorrência de fato definido em lei como gerador da obrigação principal, bem assim a vedação à redução de multas criminais ou por descumprimento de obrigação acessória. Isto porque as demais, de natureza moratória (art. 61, da Lei nº 9.430/96) sempre admitiram redução em programas de parcelamento e as do artigo 44, mesmo as qualificadas (§1º), admitem redução nos termos do parágrafo 3º do artigo.

Quanto ao prazo, a lei admite concessão pela fazenda pública para que receba seu crédito em até 84 meses (145 meses para PF, ME e EPP). A lei emprega diferimento e moratória, mas a escolha é ruim já que os termos têm o mesmo significado. Diferimento é o ato de diferir, transferir para outra data, adiar; ao passo que moratória é a dilação de prazo para a quitação de uma dívida. São sinônimos e ambos se referem ao prazo e melhor seria se a lei empregasse parcelamento e moratória, expressões consagradas e com conteúdo específico. Mesmo porque, como está, o limite de 84 ou 145 meses é um só para os dois institutos, admitindo-se, em tese, uma transação para pagamento em 3 meses a partir do 81º, o que não encontra espelho na tradição de negociação em matéria tributária.

A forma de extinção não mereceu a atenção do legislador. Há apenas um dispositivo, o §6º do artigo 11, que ao dispor sobre o oferecimento e substituição de garantias previu a aceitação de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado. A despeito do contexto do parágrafo, parece que se trata da admissibilidade da extinção do crédito inscrito por forma distinta do pagamento, a compensação, mesmo porque não parece lógico que a União aceite como garantia de uma dívida que não será objeto de discussão, mas de pagamento parcelado, uma dívida dela mesma.

Não há na lei um rol de concessões a serem feitas pelo devedor ou que possam ser exigidas pela Fazenda além das já mencionadas nas disposições gerais, algumas das quais até mesmo evidentes. Afinal, sendo a transação um modo de extinção do litígio, já importaria, de toda sorte, confissão dos fatos, renúncia a defesas e reconhecimento do pedido da parte contrária, ao menos nos litígios judiciais, nos termos das normas processuais, em especial o princípio da boa-fé processual. A ausência de maiores regramentos, no entanto, poderá gerar dúvidas quanto à validade de condições estabelecidas pelo poder público, especialmente quando se tratar de transação por adesão.

### *2.3.2. Transação terminativa de litígios judiciais sobre a constituição do crédito*

Esta segunda espécie de transação a que nos propusemos analisar e que guarda relação com a atividade da PGFN no âmbito da PGAJUD e suas projeções é por nós localizada no inciso II, do artigo 2º da Lei nº 13.988/20. Contudo, como já dissemos, não é imediata sua identificação com o conteúdo dos demais capítulos da lei.

O capítulo II do diploma é intitulado “da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica”, o que tem um caráter bem menos abrangente do que “os demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário” do artigo 2º.

Tais restrições revelam a importância de se delimitar o alcance do artigo 2º, I, da Lei nº 13.988/20 no que diz respeito aos créditos em cobrança judicial embargada. Afinal, se estes casos forem considerados de transação “nos demais casos de contencioso” – que não os de pequeno valor – não caberá a modalidade individual, o que novamente, não guarda semelhança com a tradição de soluções negociais consubstanciadas nos parcelamentos especiais.

Novamente, cremos que a melhor análise é a que leva em consideração o vetor de risco considerado pelo poder público para a aplicação do instituto. Fiéis à ideia de que o inciso II, do artigo 2º, diz respeito à atividade de “Defesa” dentro da PGFN, concluímos com facilidade que o risco a ser mitigado com a transação no contencioso é o risco jurídico, e não o econômico. Ou seja, trata-se da probabilidade de a tese jurídica que subsidiou ou irá subsidiar o lançamento, disputada em contraditório pelo contribuinte e a fazenda em juízo ou no Carf. Assim vistas as coisas, não importaria o tipo de ação no qual a discussão se trava, mas sim os riscos que se avalia e propõe mitigar. Execuções embargadas com garantia integral e idônea (v.g. depósito ou seguro garantia), não estão sujeitas a risco econômico e por isso não faria sentido a transação na cobrança. Entretanto, a solução da tese sustentada nos embargos pode muito bem ser objeto de incertezas relevantes, ainda que não disseminadas.

Esta espécie de transação só poderá ocorrer por adesão, isto é, após o chamamento editalício pelo Ministério da Economia e, somente, envolverá litígios decorrentes de controvérsia jurídica relevante e disseminada. Assim, de acordo com a Lei, a PGFN e a RFB manifestarão ao Ministro de Estado a conveniência de se propor transação para encerrar tais litígios, sem que isso importe reconhecimento pela administração do acerto da tese oposta.

A lei dispõe que o edital definirá as exigências a serem cumpridas, as reduções ou concessões oferecidas, os prazos e formas de pagamento, bem como os créditos contemplados pela proposta, conforme etapa em que se encontre o processo e os períodos de competência a que se refram. A norma é confusa e vários de seus elementos indicam que foi idealizada tendo em

mente universo ainda mais restrito, não se prestando a autorizar a transação quando o litígio se estabelecer antes do lançamento, como nos mandados de segurança preventivos e nas ações declaratórias de inexistência de relação jurídico-tributária. Isto porque nestes casos não faz sentido, em princípio, falar em limite para as reduções ou concessão de prazo para pagamento.

Apesar disso, destacamos o fato de que nesta modalidade não se vedou a redução do montante principal, de modo que parece ter sido autorizada a concessão de descontos sobre o próprio tributo.

#### 2.4. Críticas à Lei nº 13.988/20

Na seção antecedente fizemos algumas críticas de redação enquanto analisávamos as disposições da Lei nº 13.988/20 acreditando que parte do fenômeno de baixa adesão ao instituto pelos contribuintes em seus primeiros meses de aplicação possa ser creditada às dificuldades na compreensão do texto. A seguir apontaremos outras críticas já pronunciadas pelos doutrinadores e operadores do direito.

Começaremos pelas críticas de ordem mais teórica.

Em artigo de opinião publicado no site Consultor Jurídico, Gustavo Amaral (2019) afirma que a MP nº 899/19 misturava conceitos criando uma figura de validade duvidosa. O autor sustenta que o diploma, em que pese pretender regulamentar o instituto da transação, na prática consistiria a um parcelamento com anistia, por não implicar novação nem extinção imediata do crédito tributário. Por este motivo, entende que a medida provisória afrontaria a constituição no que diz respeito à exigência de lei específica uma vez que muito do que a constituição atribuía à lei teria sido delegado externamente ao Ministério da Economia. Em outra passagem o doutor pela Uerj aponta que a previsão de aceitação dos critérios de interpretação da fazenda pública ou a renúncia a pretensões futuras, estabelecidas nos artigos 3º, V, e 17, §1º, III, exigiriam a novação da obrigação. Por fim o autor sugere que a MP parece criar a opção para a fazenda instituir parcelamentos especiais sem a participação do parlamento.

Hugo de Brito Machado Segundo (2019), em artigo no mesmo portal, aponta para uma possível incompatibilidade teórica do instituto com o princípio da indisponibilidade. O próprio autor rebate a crítica registrando que por ser a atividade das autoridades tributárias plenamente vinculada, as previsões contidas na medida provisória seriam suficientes ao atendimento do requisito constitucional, não se tratando, efetivamente, do exercício de vontade pessoal. Mencionamos a discussão porque, como dissemos, a abertura que Lei nº 13.988/20 deixa no campo das concessões e condições imponíveis na transação podem trazer novamente o debate sobre o grau de liberdade que



se pode tolerar aos administradores. Isto é tanto mais verdadeiro se consideramos, com o autor, que a relação fisco-contribuinte se estabeleceria em patamares de desigualdade favoreceriam o arbítrio. O professor da Universidade Federal do Ceará relembra que tal discricionariedade poderia resultar em desigualdades odiosas. Por fim, critica a previsão de que o descumprimento da transação autorize a fazenda a requerer a falência do devedor.

Outros operadores do direito sublinham insuficiências no texto.

No mesmo Consultor Jurídico, Luís Inácio Adams (2020) registra a ausência de previsão para que se empregue a compensação como mecanismo de transação de forma mais ampla. Aponta ainda que seria conveniente incorporar a jurisprudência pacificada, ainda que não sumulada, no prognóstico de risco jurídico inerente à transação na defesa. Esta ideia parece estar por trás da opinião de Fernando Osório, que reconhece a potencialidade do instituto, mas critica a impossibilidade de serem postas em uma mesma negociação, questões jurídicas diferentes.

Em outro portal de opinião jurídica, Rodrigo Lazaro critica a obrigação de serem incluídos todos os débitos elegíveis no caso da transação na cobrança da dívida e sustenta que a limitação desta modalidade aos devedores irrecuperáveis ou de difícil recuperação não encontraria respaldo no Código Tributário Nacional.

Já para Andrei Furtado Fernandes et al. (2020) a transação prevista na Lei nº 13.988/20 seria menor atrativa do que os programas de recuperação fiscal anteriores em razão do prazo reduzido.

Em debate sobre as saídas tributárias para a crise gerada pelo coronavírus<sup>17</sup>, Rogerio Leite aponta que em momentos de baixa liquidez empresarial, saídas que envolvam desembolso de recursos pelas empresas, ainda que com descontos, oneram ainda mais o caixa e por isso não se mostram tão vantajosas. O executivo de tributação da empresa Tetra Pak aponta que, nesta situação, as empresas tenderiam a preferir soluções capazes de levantar dinheiro ou reduzir desembolsos, como o próprio ajuizamento de ações para recuperação de tributos, não sendo a transação uma opção muito atrativa.

### 3. Discussão

Os óbices teóricos apontados por Gustavo Amaral e por Hugo de Brito Machado Segundo não constituem novidade. Ricardo Alexandre, como anotamos mais acima, já os referia, assim como já havíamos indicado uma possibilidade de superação com base nas lições de Odete Medauar, entre outros. João Ricardo Catarino et al. (2016) já assinalavam que não

<sup>17</sup> <https://www.youtube.com/watch?v=tpJ7gh2Um8s>

seria adequado falar em indisponibilidade com relação a créditos litigiosos, porquanto ainda não consolidados, e que o atributo só poderia qualificar os créditos acobertados pelo manto de certeza do judiciário.

Em outra linha argumentativa, mas na mesma direção, Philippe Toledo Pires de Oliveira, em dissertação de mestrado na qual resgata a origem do princípio do interesse público e aponta como relevante o conceito de Celso Antônio Bandeira de Mello enquanto aquele que resulta do conjunto de interesses dos membros da sociedade. Desta forma, apoiado na distinção entre interesse público primário, alinhada com conceito em questão, e interesse secundário como interesse da pessoa jurídica pública, conclui que a compatibilidade do instituto da transação com o princípio constitucional da finalidade pública decorre da possibilidade que cria para, no caso concreto, se realizar um juízo de ponderação entre custos (riscos) e benefícios envolvidos no acordo, em vista do interesse público na obtenção de recursos para realização de funções públicas e, acrescentamos nós, da utilidade na recuperação fiscal dos contribuintes. Também nesta linha, Beatriz Biaggi Ferraz, mestre em direito pela PUC-SP, acrescenta que a transação tributária seria um instrumento orientado ao fim arrecadatório e, por isso, compatível com o interesse público.

À crítica referente à violação do princípio da legalidade (e da vinculação), Philippe Toledo de Oliveira responde que para os atos consensuais, quando admitidos pela lei, haveria maior discricionariedade. A seu turno, Beatriz Ferraz destaca que a previsão da transação pelo Código Tributário Nacional seria suficiente ao atendimento do princípio.

Acrescentaríamos que a crítica de Amaral possui ou contorno próprio que lhe confere relevância. Trata-se do problema da delegação externa, ou seja, da validade do comando da Lei nº 13.988/20 que delega à PGFN a fixação de condições e seleção de créditos transacionáveis. Entendemos, porém, que a norma não afronta a legalidade, a impessoalidade, nem a isonomia, uma vez que não se trata de concessão de discricionariedade ampla.

Com efeito, já mencionamos que a transação é instituto que, conforme consagrado na doutrina, busca agregar valor a uma relação jurídica por meio da mitigação dos riscos a ela inerentes. Neste sentido, a lei emprega os conceitos de irrecuperáveis, difícil recuperação e relevante e disseminada controvérsia jurídica como balizas à sua aplicação. Quanto ao fato de delegar à PGFN a determinação destes conceitos no caso concreto, trata-se de opção corriqueira e razoável na medida em que tal nível de concretude demanda conhecimentos que escapam ao legislador. Ademais, fixá-los em lei criaria uma situação de desequilíbrio uma vez que se todos elementos de avaliação do risco estivessem fixados em lei, o mesmo princípio da legalidade converteria a transação em um direito subjetivo do contribuinte, suprimindo para ele a incerteza e colocando-o em posição de vantagem na negociação.

De igual sorte, a proposta de Luís Inácio Adams no sentido de que a lei fixasse a possibilidade de transação em caso de jurisprudência não sumulada, não nos parece adequada. Acreditamos que a previsão não deveria mesmo estar contida na lei, uma vez que exporia as variáveis que o órgão deveria empregar para mensurar à perspectiva êxito de teses jurídicas ainda em discussão nos tribunais, desequilibrando a dinâmica da negociação. Nada obstante, antes muito recomendado que a jurisprudência, mesmo não sumulada, seja observada internamente quando do envio da proposta pela PGFN e pela RFB ao Ministro da Economia.

Tampouco vislumbramos afronta ao princípio da isonomia, apontada também por Rodrigo Lazaro, no fato de a transação ser oferecida a determinados contribuintes, e não a outros, ou de que venham a ser ofertadas condições distintas a uns e outros. Afinal, a garantia constitucional não resta violada se a discriminação estiver fundamentada em riscos distintos que se pretende equalizar. Como bem aponta Cleide Regina Furlani Pompermaier (2020), a transação tributária não é benefício fiscal, mas forma de solução consensual de um litígio a fim de gerar um mais-valor consistente na eliminação do risco. Por esta razão, a ideia de autorizá-la de forma homogênea a todos e em qualquer caso afronta sua essência, já que os riscos são sempre distintos.

As críticas quanto à insuficiência dos mecanismos à disposição dos transatores parecem mais relevantes para explicar o problema da baixa adesão ao instituto.

Por exemplo, concordamos com a observação de Luís Inácio Adams a respeito da possibilidade de compensação mais ampla. Como mencionamos acima, a aceitação de precatórios federais próprios não configura propriamente uma concessão pelo poder público, mas simples compensação, medida de racionalização que evita a transferência recíproca de valores ou um desnecessário *solve et repete*. Já a previsão de regras para a compensação antes do trânsito em julgado poderia abrir caminho para a combinação de modalidades. Por exemplo, contribuintes que possuem ações de repetição de indébito com base na tese da exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, poderiam ser estimulados a aceitar a liquidação imediata de seu crédito pelo valor estipulado pela fazenda (ICMS devido), para utilização na extinção de débitos, em vez de continuarem perseguindo um valor maior (ICMS destacado), porém sujeito à incerteza jurídica e à demora no pagamento por precatório.

Quanto às concessões admissíveis de serem concedidas pelo poder público entendemos que poderiam ser mais amplas deixando sua modulação para o caso concreto. Além de uma abertura maior em relação aos prazos de amortização e moratória, concessões quanto à forma de pagamento poderiam ter sido previstas, a exemplo da dação em pagamento de bens imóveis, já prevista na Lei nº 13.259/16, a utilização de prejuízo fiscal, o emprego da compensação de forma mais ampla ou mesmo em outros bens e serviços de

interesse público já avaliados pelo sistema de registro de preços. Além disso, entendemos que seria adequado e plenamente compatível com o ordenamento jurídico, a previsão autorização para remissão em caráter individual, tal como dispõe o artigo 172, I, do Código Tributário, mediante o oferecimento de contrapartidas ou aceitação de condições restritivas de direitos pelo contribuinte, delineadas na lei, tal como ocorre na esfera penal.

Ao lado destas críticas, adicionamos outra que nos parece fundamental.

Conforme entendimento doutrinário dominante e expressa disposição legal, a transação tem como nota essencial negociação de concessões recíprocas. Ressalvamos o entendimento de Hugo Machado Segundo, para quem a mera anuência do contribuinte com os valores e a desistência do contencioso seria suficiente para caracterização da transação, de quem respeitadamente discordamos por acreditar que tais elementos são verdadeiros efeitos naturais do negócio jurídico, ademais igualmente previstos para o caso de parcelamento.

Assim, acreditamos que a ausência de previsão acerca das concessões que o poder público poderia requerer do particular produz incerteza sobre a sua validade caso fixadas, em decorrência do princípio da legalidade e sobretudo em razão da disparidade de forças mencionada por aquele mesmo comentarista. Ademais, a ausência ou insignificância das concessões por parte do contribuinte aproximam o instituto de um benefício fiscal, convalidando a crítica feita por Gustavo Amaral com base no princípio da legalidade.

Finalmente, a falta de referencial para concessões pelo lado do contribuinte reduz o poder de negociação da União, que terá dificuldade em fundamentar recusas a concessão de prazos e descontos máximos no caso concreto.

#### **4. Conclusão**

Neste artigo procuramos abordar o marco legal recém editado para a celebração de transação pelo poder público na cobrança e no contencioso tributários. A questão central do estudo foi verificar a compatibilidade da Lei nº 13.988/20 com as expectativas e opiniões dos operadores do direito e contribuintes a fim de compreender as razões para a baixa adesão aos editais de transação publicados pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional mesmo diante de um cenário de crise econômica.

Fomos capazes de identificar que a doutrina de direito público já estava consolidada no sentido da possibilidade de realização de transações que não se restringissem à mera concessão parcelamento e que, portanto, não pairava insegurança jurídica sobre a sua posituação.

Identificamos, porém, que a redação do diploma não acompanhou a melhor técnica legislativa, havendo obscuridades que podem ter comprometido a adesão dos contribuintes. Apesar de os benefícios concedidos

terem sido semelhantes aos constantes nos regimes de recuperação fiscal (v.g. REFIS, PAES, PAEX, L.11941/09, PRT e PERT) para a maioria dos contribuintes, verificamos que os comentadores enfatizaram as restrições, aplicáveis apenas ao conjunto mais restrito.

Outra conclusão que extraímos dos comentários da comunidade jurídica à lei é que as restrições estabelecidas no artigo 11 da Lei nº 13.988/20 aos crédito elegíveis para a transação, que se refletiu nos termos do edital PGFN nº 1/2019 acabaram focalizando o benefício em um conjunto muito restrito de devedores e oferecendo poucas vantagens para estes. Já a “transação extraordinária”, podendo abranger créditos recuperáveis e concedendo prazo superior ao estabelecido para o parcelamento ordinário (Lei nº 10.522/02), apresentou balanço favorável em termos de custo e benefício para os devedores com capacidade de pagamento. Em adição, verificamos que a repercussão na imprensa para a transação extraordinária foi mais parecida com a dos programas de recuperação fiscal, podendo explicar sua maior disseminação.

Registramos ainda comentários críticos quanto à carência de autorização para emprego de mecanismos de extinção do crédito já existentes no ordenamento jurídico e possivelmente mais atrativos para contribuintes em situação de dificuldade econômica.

Por fim apontamos excessiva timidez com que foram previstas as contrapartidas passíveis de serem exigidas do particular, prejudicando o elemento essencial da reciprocidade exigido pelo CTN e restringindo a margem de negociação do poder público.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADAMS, Luís Inácio L. **Lei de transação tributária deve ser comemorada, mas ainda há muito a caminhar**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-16/luis-inacio-adams-lei-transacao-tributaria>> Publicado em 2020. Acessado em 15.05.2020

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.

AMARAL, Gustavo. **Mistura de conceitos na MP 899 gera ser híbrido de validade questionável**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-out-29/opiniao-mistura-conceitos-torna-mp-899-questionavel>> Publicado em 2019. Acesso em 15.05.2020

CATARINO, João Ricardo, et al. **A Transação Tributária e o mito da (in) disponibilidade do interesse público**. IN: *Revista da AGU*, Brasília, v. 15, nº 02, abr./jun. 2016, pp. 155-185.

DINIZ, Maria Helena. “Efeitos da Transação Judicial.” Revista de Direito do Consumidor, nº 7, p. 16-22, 2000.

FERNANDES, Andrei Furtado et al. **A regulamentação da transação tributária pela PGFN e o curto prazo para pagamento.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-abr-30/fernandes-tinoco-regulamentacao-transacao-tributaria-pgfn>> Publicado em 2020. Acessado em 15.05.2020.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em Matéria Tributária.** Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>> Publicado em 2018. Acessado em 15.05.2020.

FIUZA, Ricardo Arnaldo M.; DE SILVA, Regina Beatriz Tavares (Ed.). **Código civil comentado.** São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANZONI, Luigi Alberto. **Amnesties, settlements and optimal tax enforcement.** *Economica*, v. 67, n. 266, p. 153-176, 2000.

LAZARO, Rodrigo. **A transação tributária esperada após a Lei 13.998/2020.** Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/81409/a-transacao-tributaria-esperada-apos-a-lei-13-998-2020>>. Publicado em 2020. Acessado em 15.05.2020.

LEDERMAN, Leandra. **Which cases go to trial: an empirical study of prediction of failure to settle?**, *Case Western Reserve Law Review*, v. 49, 1999.

LOPES, Mauro Luís R. **Direito Tributário Brasileiro.** Niterói: Impetus, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO SEGUNDO, Hugo B. **MP do “contribuinte legal” reacende a discussão sobre a transação tributária.** Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-out-30/consultor-tributario-mp-contribuinte-legal-reacende-debate-transacao-tributaria>> Publicado em 2019. Acessado em 15.05.2020.

MEDAUAR, Odete. **Direito Administrativo Moderno.** 10ª ed. São Paulo: RT, 2005.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo P. **Transação em matéria tributária.** Disponível em: <[https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/publico/Dissertacao\\_Mestrado\\_Phelippe\\_Toledo\\_Pires\\_de\\_Oliveira\\_INTEGRAL.pdf](https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/publico/Dissertacao_Mestrado_Phelippe_Toledo_Pires_de_Oliveira_INTEGRAL.pdf)> Publicado em 2013. Acessado em 15.05.2020.

OSÓRIO, Fernando. **Transação tributária tem tudo para dar certo.** Disponível em: <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/12/03/>>

transacao-tributaria-tem-tudo-para-dar-certo.shtml> Publicado em 2019. Acessado em 15.05.2020.

POMPERMAIER, Cleide Regina F. **Acordos firmados por meio da transação tributária podem ser efetivados em ano eleitoral?** Disponível em: < [https://www.jota.info/paywall?redirect\\_to=//www.jota.info/opinio-e-analise/artigos/acordos-firmados-por-meio-da-transacao-tributaria-podem-ser-efetivados-em-ano-eleitoral-28032020](https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opinio-e-analise/artigos/acordos-firmados-por-meio-da-transacao-tributaria-podem-ser-efetivados-em-ano-eleitoral-28032020)> Publicado em 2020. Acessado em 15.05.2020.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14ª ed. Atualizada até 31.12.2006, que inclui a Emenda Constitucional nº 53, de 19/12/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

## Apêndice

A fim de proporcionar a continuidade do debate acerca das ideias defendidas neste artigo, bem como contribuir para o salutar aperfeiçoamento do instituto da transação, registramos a seguir uma proposta de Lei Geral de nossa autoria cujas linhas gerais haviam sido apresentadas à PGFN por ocasião da discussão de emendas ao PRT.

LEI Nº \_\_\_\_\_, de \_\_\_\_\_.

Dispõe sobre a transação terminativa de litígios envolvendo a administração pública federal.

Faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte lei:

### CAPÍTULO I DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 1º Esta Lei estabelece, com base nos artigos 171, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) e 4º, VI, da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativos à constituição e cobrança de créditos de natureza tributária ou não tributária.

§ 1º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários já constituídos e em disputa administrativa sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - aos créditos tributários ainda que não constituídos, em disputa judicial na qual a representação da União incumba à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993;

III - aos créditos inscritos em Dívida Ativa da União, cobrados administrativa ou judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

IV - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cujas inscrição, cobrança e representação incumbam à Procuradoria-Geral Federal, e aos créditos cuja cobrança seja competência da Procuradoria-Geral da União, nos termos de ato do Advogado-Geral da União e sem prejuízo do disposto na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997; e

V - aos demais litígios patrimoniais envolvendo a União.

§ 2º - É vedada a transação que faça concessões:

I - sobre multas criminais, eleitorais ou processuais por litigância de má-fé e atentado à dignidade da Justiça;



II – sobre créditos do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) ou do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, salvo se autorizados pelo seu Conselho Curador ou por Lei complementar, respectivamente.

III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.

Art. 2º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das espécies de que trata esta Lei, sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público.

Parágrafo único. O interesse público atendido poderá consistir na mitigação dos riscos envolvidos no litígio, na efetividade da arrecadação, na pacificação das controvérsias jurídicas ou no reestabelecimento da regularidade fiscal e conformidade tributária por parte dos contribuintes.

Art. 3º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da boa-fé, da isonomia, da capacidade contributiva, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

Parágrafo único. A observância do princípio da publicidade será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia, resguardadas as legalmente protegidas por sigilo.

Art. 4º São espécies de transação envolvendo a União:

I – a transação na cobrança administrativa ou judicial de créditos públicos;

II – a transação no contencioso administrativo ou judicial relativa a direitos patrimoniais.

Art. 5º A transação poderá ocorrer:

I – em caráter geral, por adesão aos termos publicados pela União em edital, que especificará os litígios ou créditos por ele abrangidos;

II – em caráter individual, mediante proposta da União ou da parte contrária em litígio administrativo ou judicial já instaurado.

§ 1º A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

§ 2º A transação em caráter individual interpretar-se-á presumindo a boa-fé dos transatores, não se admitindo que lhe oponham reservas mentais, desconhecimento ou incompreensão de seus termos.

Art. 6º Implica a rescisão da transação:

I - o descumprimento das condições, das cláusulas ou dos compromissos assumidos;

II - a comprovação de prevaricação, de concussão ou de corrupção passiva na sua formação;

III - a ocorrência de dolo, de fraude, de simulação ou de erro essencial quanto à pessoa ou ao objeto do conflito;

IV - a identificação pelo poder público de fraude ou simulação na alienação de bens, assunção de dívidas ou esvaziamento operacional, ainda que anteriores à formalização do negócio, destinados a falsear as condições de sua celebração ou frustrar a sua eficácia; ou

V - a inobservância de quaisquer disposições desta Lei.

§ 1º O transator privado será notificado sobre a incidência de alguma das hipóteses de rescisão da transação e poderá impugnar o ato, na forma da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Quando sanável, é admitida a regularização do vício que ensejaria a rescisão durante o prazo concedido para a impugnação, preservada a transação em todos os seus termos.

§ 3º A rescisão da transação implicará o afastamento dos benefícios concedidos e a consolidação da situação litigiosa em favor da União, deduzidos os valores eventualmente pagos, sem prejuízo de outras consequências previstas no edital.

§ 4º Aos sujeitos com transação rescindida é vedada, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contado da data de rescisão, a formalização de nova transação, ainda que relativa a litígios distintos.

## CAPÍTULO II

### DA TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DE CRÉDITOS

Art. 7º Os créditos inscritos em Dívida Ativa da União que não estejam integralmente garantidos poderão ser objeto de transação por adesão ou proposta das partes levando em conta seu valor, sua perspectiva de recuperação e a duração da cobrança.

Parágrafo único - Poderão ser objeto de transação os créditos de empresas em recuperação judicial ou falidas, independentemente de valor, perspectiva de recuperação ou tempo de constituição, e quanto a estas ainda que garantidos.

Art. 8º O acordo poderá abranger os seguintes benefícios:

I - Moratória;

II - Parcelamento com prazos maiores do que os fixados em lei geral, parcelas variáveis ou periodicidade de pagamentos diferente da mensal;

III - Renúncia aos juros e encargo previsto no artigo 1º, do Decreto-lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, e anistia de multas;

IV - Remissão de parte do principal;

V - Quitação mediante dação em pagamento de bens imóveis, móveis, ou serviços do devedor à Administração Pública Federal;

VI - Compensação com créditos próprios ou de terceiros em face da União cujo precatório já tenha sido emitido;

VII - Utilização de prejuízo fiscal ou crédito não reconhecido definitivamente por decisão judicial.

Art. 9º Salvo autorização do Ministro da Economia, não será admitido prazo global de quitação dos débitos superior ao maior prazo já fixado em lei para parcelamento de dívidas tributárias, nem valor de parcela inferior o mínimo fixado para acolhimento de documentos de arrecadação federal.

Art. 10. Poderão ser fixados limites globais para remissão, renúncia e anistia na lei orçamentária anual e sua concessão individual observará os limites estabelecidas pelo Ministério da Economia e o regramento editado do Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

§ 1º A renúncia ao Encargo Legal previsto no Decreto-lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, fica limitada à parcela pertencente à União nos termos do artigo 30, II, da Lei 13.327, de 29 de julho de 2016.

§ 2º O benefício de remissão será condicionado, no mínimo, à quitação de débitos trabalhistas e de FGTS, já reconhecidos administrativa, judicial ou espontaneamente, em montante igual ao valor remitido.

Art. 11. A dação em pagamento ocorrerá pelo valor médio do produto ou serviço no sistema de registro de preços da Administração Pública Federal nos últimos 12 meses para pagamento à vista.

§ 1º Não havendo registro nos termos deste artigo, poderá ser aceita pesquisa de preços de mercado no local da celebração do acordo ou avaliação oficial, o que for menor.

§ 2º Só será admitida a aquisição de bens ou serviços que se adequem ao plano de trabalho estabelecido no orçamento anual do órgão destinatário.

Art. 12. A compensação com precatório será requerida mediante apresentação de alvará expedido pelo juízo processante que certificará a existência, a titularidade e a disponibilidade do crédito, anotando-o no rosto dos autos.

Parágrafo único. Uma vez aceita a transação a União comunicará ao juízo referido no *caput* para que solicite o cancelamento do ofício requisitório ou a redução de seu valor ao tribunal.

Art. 13. A utilização de prejuízo fiscal ou crédito não reconhecido definitivamente por decisão judicial observará os critérios e procedimentos de avaliação estabelecidos em ato conjunto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

§1º O montante de prejuízo a ser utilizado não poderá exceder 30% do crédito que se pretende transacionar.

§2º A utilização de crédito não reconhecido definitivamente por decisão judicial será efetivada mediante renúncia ao direito em que se funda a respectiva ação.

Art. 14. O acordo deverá prever as seguintes contrapartidas que nele serão especificadas:

I - Prestação de garantia de, no mínimo, 10% da dívida em uma das seguintes modalidades, para o caso de parcelamento ou moratória: constituição de garantia real ou caução de títulos da dívida pública;

fidejussória pelos administradores, controladores ou terceiros, inclusive seguro;

arrolamento de bens móveis ou créditos privado;

II - Autorização para débito automático ou desconto pela fonte pagadora sobre a margem consignável.

III – Uma das seguintes prestações sociais em caso de remissão ou anistia:

a) fornecimento de bens ou serviços próprios à título gratuito para instituições públicas ou de interesse público que atuem nas áreas de educação, saúde ou assistência social em montante fixado no termo ou edital de transação;

b) contratação adicional de pessoas com deficiência, na quantidade e pelo prazo fixados no termo ou edital;

c) inclusão em acordo coletivo de trabalho de direito à participação nos lucros e resultados da empresa pelos trabalhadores e de licença-maternidade de 180 dias e paternidade de 15 dias;

d) financiamento de ações de entidades sem fins lucrativos que não sejam vinculadas ao devedor, seus controladores, controlados ou coligados por qualquer forma societária e que atuem nas áreas de saúde, assistência social, esporte, cultura ou meio ambiente no seu domicílio em montante a ser fixado no termo ou edital de transação;

IV – Prestação de uma das seguintes contrapartidas empresariais em caso de anistia de multa punitiva:

Frequência obrigatória do administrador a curso de gestão financeira de empresas e justiça fiscal;

Reestruturação societária no interesse da fiscalização ou limitação da liberdade de constituir empresa;

Adoção voluntária da Escrituração Contábil Digital e Fiscal, e Nota Fiscal Eletrônica através do Sistema Público de Escrituração Digital;

Adesão voluntária a protocolo de divulgação de responsabilidade e ações de planejamento e conformidade tributária;

V – Desistência de litígios; e

VI – Outras restrições de direitos.

Art. 15. O acordo vigorará pelo prazo firmado para quitação integral do crédito, ou o mínimo de 3 anos, dentro do qual não poderá ser celebrado outro pelo mesmo devedor.

Art. 16. Além dos casos do artigo 6º desta Lei, a transação que envolver moratória ou parcelamento será rescindida automaticamente em razão de:

I – irregularidade fiscal superveniente por mais de 60 dias; ou

II - decretação de falência ou de extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica transigente, ou pela morte da pessoa natural;

Parágrafo único. As obrigações assumidas na transação não se sujeitam à recuperação judicial.

Art. 17. A rescisão da transação implicará a recomposição do crédito tributário e seus acessórios em sua totalidade e atualizado, deduzidos os valores pagos à administração tributária igualmente atualizados.

§ 1º - A rescisão do acordo será causa para o pedido de falência do devedor ou a convação de sua recuperação judicial em falência.

§ 2º Haverá cláusula penal pelo descumprimento do acordo no valor de 2% créditos nele abrangidos que será executada preferencialmente por meio das garantias oferecidas.

Art. 18. A transação prevista neste capítulo será proposta:

I – por edital publicado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II – individualmente pelos órgãos desconcentrados a quem incumbir o ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional;

III – pelo devedor àqueles mesmos órgãos fracionários na abrangência territorial de seu domicílio.

Art. 19 A simples proposta de transação não suspende a exigibilidade dos créditos nela mencionados, nem sua celebração autoriza, por si só, a liberação de quaisquer garantias.

Art. 20 Uma vez formalizada a transação de acordo com as normas de organização interna dos órgãos transatores, os créditos públicos serão considerados:

I – suspensos, no caso de moratória ou parcelamento, enquanto durarem;

II – extintos sob condição resolutória de sua não confirmação no caso de utilização de prejuízo fiscal, compensação com créditos próprios ou de terceiros, ou dação de bens ou serviços, dentro de 5 (cinco) anos;

III – definitivamente extintos nos demais casos.

§ 1º - A suspensão prevista neste artigo não autoriza a liberação de garantias processuais já constituídas.

§ 2º - Caso não se confirmem o prejuízo fiscal ou o crédito, ou não sendo entregues os bens, prestado o serviço, bem como no caso de evicção, o instrumento da transação e a prova da condição resolutória poderão ser inscritos em Dívida Ativa da União, sem prejuízo das demais consequências previstas nesta lei.

§ 3º - Extinto definitivamente o crédito como exaurimento da transação, abstrair-se-á sua causa não se admitindo repetição por motivos relacionadas à sua origem.

Art. 21. Aplica-se o disposto neste capítulo, no que couber, aos créditos inscritos em dívida ativa pelas Autarquias ou Fundações Públicas Federais, bem como aqueles em cobrança pela Procuradoria-Geral da União.

### CAPÍTULO III DA TRANSAÇÃO NO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL

Art. 22. O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, poderá propor aos litigantes em processo judicial ou administrativo, por meio de edital, transação resolutiva de conflitos decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica sobre a exigência de valores pecuniários pelo poder público, ou em face dele exigidos, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da Procuradoria-Geral Federal, da Procuradoria-Geral da União ou da Procuradoria-Geral do Banco Central, em conjunto com o Ministro de Estado a cuja área de competência estiver afeto o assunto ou dirigente estatutário da entidade afetada.

§ 1º A proposta de transação e a eventual adesão pela parte contrária não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer dos litigantes e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.

§ 2º A proposta de transação deverá versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de pessoas delimitados por circunstâncias de fato idênticas ou por uma relação jurídica base comum.

§ 3º Considera-se controvérsia jurídica relevante e disseminada a que se encontre em discussão nos tribunais superiores ou que apresente discrepância de decisão nas instâncias inferiores e que ultrapassem os interesses subjetivos da causa.

Art. 23. O edital especificará de maneira objetiva, as hipóteses fáticas e jurídicas nas quais o poder público propõe a transação no contencioso, aberta à adesão de todos os que se enquadrem nessas hipóteses e que satisfaçam às condições previstas nesta Lei e no edital.

§ 1º O edital a que se refere o caput deste artigo:

I - definirá:

a) as exigências a serem cumpridas, as concessões oferecidas, os prazos e as formas de cumprimento admitidas;

b) o prazo para adesão à transação;

II - poderá limitar períodos contemplados pela transação, considerados:

a) a etapa em que se encontre o respectivo processo administrativo ou judicial; ou

b) os períodos de competência a que se refiram;

III - estabelecerá a necessidade de conformação do contribuinte ou do responsável ao entendimento da administração acerca de fatos idênticos futuros ou não consumados.

§ 2º A celebração da transação, nos termos definidos no edital de que trata o caput deste artigo, compete:

I - à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia, no âmbito do contencioso administrativo tributário; e

II - à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, à da Procuradoria-Geral Federal, à Procuradoria-Geral da União ou à Procuradoria-Geral do Banco Central, nas demais hipóteses legais.

Art. 24. A transação somente será celebrada se constatada a existência, na data de publicação do edital, de ação, impugnação, reclamação ou recurso pendente de julgamento definitivo, relativamente à tese objeto da transação.

§ 1º A transação será rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da celebração da transação.

§ 2º Será indeferida a adesão que não importar extinção do litígio administrativo ou judicial, ressalvadas as hipóteses em que ficar demonstrada a inequívoca cindibilidade do objeto, nos termos do ato a que se refere o caput deste artigo.

§ 3º A solicitação de adesão deverá abranger todos os litígios relacionados à tese objeto da transação existentes na data do pedido, ainda que não definitivamente julgados.

§ 4º A apresentação da solicitação de adesão não suspende a exigibilidade dos créditos tributários definitivamente constituídos aos quais se refira.

Art. 25. O sujeito passivo que aderir à transação deverá:

I - requerer a homologação judicial do acordo, para fins do disposto nos incisos II e III do caput do art. 515 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil);

II - sujeitar-se, em relação aos fatos futuros ou não consumados, ao entendimento dado pela administração tributária à questão em litígio, ressalvada a cessação de eficácia prospectiva da transação decorrente do advento de precedente persuasivo nos termos dos incisos I, II, III e IV do caput do art. 927 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código de Processo Civil), ou nas demais hipóteses previstas no art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002.

Art. 26. Quando o conflito envolver a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados a fatos particulares, o Advogado-Geral da União, ou quem este designar, poderá autorizar a celebração de transação individual extintiva do litígio.

§ 1º A transação prevista neste artigo poderá prever:

I - compromisso de cessação ou aquiescência com a interpretação dada pelo poder público ao conceito em disputa para o futuro;

II - isenção ou redução de penalidades pela inobservância incorrida; e

III - prazo ou forma favorecidos para regularização dos consectários econômicos da disputa.

§ 2º A transação não poderá instituir regime jurídico não previsto em lei.

Art. 27. No caso de contencioso de pequeno valor, assim entendido aquele cuja vantagem econômica pretendida não superar o montante estabelecido no artigo 3º, da Lei nº 10.259, de julho de 2001, o Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, em conjunto com as autoridades referidas no artigo 22 desta lei, poderá instituir procedimento simplificado de transação em ato no qual constarão limites de renúncia e hipóteses de vedação.


#### CAPÍTULO VI

#### DISPOSIÇÕES FINAIS

Art. 28. Os agentes públicos que participarem do processo de composição do conflito, judicial ou extrajudicialmente, com o objetivo de celebração de transação nos termos desta Lei somente poderão ser responsabilizados, inclusive perante os órgãos públicos de controle interno e externo, quando agirem com dolo ou fraude para obter vantagem indevida para si ou para outrem.

Art. 29. Fica revogada a Lei 13.988, de 14 de abril de 2020.





# Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios

---

**Priscila Maria Fernandes Campos de Souza**

*Procuradora da Fazenda Nacional. Mestre em Direito Econômico,  
Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).  
Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP).*

**RESUMO.** Este artigo objetiva analisar a definição de transação tributária, seus elementos, características e efeitos sobre o crédito tributário, com fundamento na legislação tributária, especialmente no Código Tributário Nacional e na Lei nº 13.988/2020, assim como na doutrina pátria, comparando-a com a transação do direito privado. Será analisado também o momento em que a transação produz o efeito de extinção do crédito tributário e se poderia ser considerada novação tributária. Além disso, busca-se distinguir a transação de outros institutos, como a autocomposição entre órgãos e entidades da Administração Pública, instituída pela Lei nº 13.140/2015, e os programas de parcelamentos extraordinários. Após o estudo do conceito de transação, serão analisadas as normas gerais, previstas na Lei nº 13.988/2020, e as modalidades de transação, investigando as suas finalidades, suas concessões possíveis e suas diferenças, sob a ótica dos princípios do direito tributário. Neste aspecto, será examinado se a transação pode produzir o efeito de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no contexto da Lei nº 13.988/2020. Finalmente, após serem analisados os aspectos da transação previstos nesta lei, objetiva-se demonstrar os desafios que serão enfrentados pela autoridade fiscal na celebração dos acordos de transação.

**PALAVRAS-CHAVE.** Extinção do crédito tributário. Transação tributária. Modalidades de transação.

**ABSTRACT.** This study analyzes the definition of tax transaction, its elements, features and effects in tax debt, based on Brazilian law, specially on Brazilian Tax Code and Law No. 13,988/2020, as well as on Brazilian doctrine, comparing it with transactions in Civil Law. We also analyze the moment when transactions make the effect of extinguishing the tax debt and if it could replace the original debt to another. Moreover, we distinguish the tax transaction from other institutes, as settlement of disputes between public bodies and entities, established by Law No. 13,140/2015, and extraordinary tax installment payment programs. After studying the definition of transaction, we analyze its general rules, prescribed by Law No. 13,988/2020, and transaction modalities, researching its purposes, possible concessions and differences, according to Tax Law principles. Thus, we verify if tax transactions could suspend tax debt chargeability conforming with Law No. 13,988/2020. Lastly, after analyzing aspects of tax transaction established in this law, we show challenges to be faced by tax authorities in concluding tax transaction agreements.

**KEYWORDS.** Tax debt extinction. Tax transaction. Transaction modalities.

## 1. Introdução

A transação tributária, tão aguardada por todos durante anos, finalmente se tornou possível de ser realizada no campo dos débitos tributários federais, diante da sua recente regulamentação pela Lei nº 13.988/2020 (Lei da Transação), fruto da conversão da Medida Provisória nº 899/2019.

Durante muito tempo alguns aspectos deste instituto foram amplamente discutidos, porém, apenas no plano teórico, a exemplo da sua natureza jurídica, do seu conceito e, mesmo, da sua análise comparativa com a transação do direito privado.

Ocorre que a crise financeira que atingiu o país e a necessidade de se incentivar a arrecadação tributária e o término de litígios, bem como, apoiar contribuintes que enfrentam situação de crise financeira, impulsionaram a regulamentação e a viabilização da transação, permitindo, com isso, uma maior aproximação entre o órgão arrecadador e os contribuintes.

No entanto, como a transação se trata de um instituto que até então não tinha vida no direito tributário por ausência de regulamentação, com a introdução de algumas de suas modalidades pela Lei nº 13.988/2020, surgem diversos desafios, que deverão ser enfrentados pela autoridade fazendária no momento da celebração destes acordos.

Sendo assim, este artigo terá por escopo a análise conceitual do instituto da transação, que envolve as discussões doutrinárias cuja base era apenas o CTN, assim como, os seus elementos dispostos na Lei nº 13.988/2020, bem como, institutos afins, além de abranger o estudo das suas modalidades previstas nesta lei e os desafios que permearão a sua celebração.

## **2. A transação tributária: hipótese de extinção do crédito tributário**

A transação tributária se trata de hipótese de extinção do crédito tributário, de acordo com o artigo 156, inciso III, do CTN, ao lado do pagamento, compensação, remissão, prescrição, decadência e outros.

Diferentemente do pagamento, a transação não foi tratada em seção própria do capítulo que trata das modalidades de extinção do crédito tributário, havendo apenas um dispositivo a ela destinado na seção ‘demais modalidades de extinção’, o artigo 171<sup>1</sup>, que dispõe a respeito das suas características.

Com efeito, de acordo com o art. 171 do CTN, a transação é celebrada, entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária, desde que autorizada em lei, pela autoridade nesta definida e de acordo com as condições estabelecidas nesta lei. Além da exigência de lei autorizando a sua celebração, há necessidade de este acordo envolver concessões mútuas, assim como, resultar em término de litígio, que também implicará na extinção do crédito tributário.

Relativamente à definição da transação tributária como um acordo celebrado entre os sujeitos da obrigação tributária, discute-se na doutrina se poderia ser equiparada à transação no direito privado, como um negócio jurídico propriamente, que admita ampla liberdade aos seus sujeitos para negociação das suas cláusulas.

Destarte, Luciano Amaro<sup>2</sup> define a transação como a celebração de um acordo, que implica concessões recíprocas e que segue parâmetros fixados na lei, cuja autoridade competente para a sua celebração também é designada por esta lei, embora esta não possua poderes discricionários.

Phelippe Toledo de Oliveira<sup>3</sup> também defende que a transação não confere amplos poderes para os sujeitos da obrigação negociarem o crédito tributário, diferentemente do instituto do direito privado, embora não se

---

<sup>1</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 de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.”  
<sup>2</sup> 2009, p. 389.

<sup>3</sup> 2015, p. 121.

restringa a um simples ato unilateral da autoridade fazendária, sendo melhor definida como um ato unilateral com certa participação do contribuinte.

Dessa forma, enquanto no direito privado a transação admite ampla negociação entre as partes, de modo semelhante à celebração de um contrato, no direito tributário, a própria compulsoriedade da relação jurídica tributária aliada à sua legalidade restringem mais esse acordo, que deverá seguir os parâmetros definidos da lei que disponha a respeito da transação.

Quanto aos demais elementos da transação, nota-se que seu principal objetivo é a extinção de litígios, de modo que ela pressupõe a existência deste, diferentemente do direito privado em que a transação também pode ser utilizada como meio preventivo de litígios.

No entanto, diante da falta de precisão do texto do *caput* do art. 171 do CTN, questiona-se quais tipos de litígios seriam admitidos como requisitos para a celebração da transação. Neste aspecto, diversos doutrinadores, como Hugo de Brito Machado<sup>4</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>5</sup> entendem que se deve admitir tanto litígios judiciais como administrativos.

E não há que se discordar deste entendimento, pois, analisando-se os termos do art. 171, *caput*, do CTN, verifica-se que apenas foi citado efetivamente o efeito da transação de determinação de litígio, sem especificar o tipo, o que permite uma interpretação ampla deste termo, passível de abranger tanto litígios administrativos quanto judiciais. Isso se reforça ainda mais considerando-se que os processos administrativos tributários, assim como os judiciais, não são de rápida solução, por possuírem diversas instâncias recursais, demandando um certo tempo para serem concluídos.

No que tange à característica da transação de ocasionar a extinção do crédito tributário, relevante discussão persiste no meio doutrinário relativamente ao momento desta extinção, ou seja, se quando a transação é celebrada ou apenas quando ocorre o cumprimento de todos os termos da transação ou, ainda, se a transação representaria um caminho a ser percorrido para se obter esta extinção.

Com efeito, Luís Eduardo Schoueri<sup>6</sup> entende que a realização da transação acarreta a efetiva extinção da obrigação tributária, que é substituída por outra, sujeita aos termos acordados, ocorrendo uma novação da dívida tributária. Como resultado, caso os termos da nova obrigação sejam descumpridos, não mais será possível se exigir o cumprimento da obrigação originária, que já estará extinta.

---

<sup>4</sup> 2005, p. 519.

<sup>5</sup> 2014, p. 428.

<sup>6</sup> 2017, p. 686.

Diferentemente, Hugo de Brito Machado<sup>7</sup> defende que, uma vez celebrado o acordo de transação, isso implicará a imediata extinção, porém, apenas da parte do crédito transacionada, permanecendo a outra parte, que, em hipóteses como de concessão de parcelamento, será extinta apenas posteriormente, após o completo cumprimento dos termos deste acordo.

Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup>, por sua vez, entende que a celebração do acordo de transação é apenas um caminho a ser percorrido visando à extinção do crédito tributário, que ocorrerá no momento em que todos os termos do acordo celebrado forem cumpridos. Ou seja, a transação, que equivale à realização de concessões recíprocas, não se trataria de hipótese de extinção propriamente, já que esta depende da quitação dos débitos por meio dos pagamentos.

Phelippe Toledo de Oliveira<sup>9</sup> assevera que o momento da extinção, se quando da celebração da transação ou posteriormente, com o cumprimento dos seus termos, dependeria dos comandos da legislação específica, que regulamente este instituto, de modo que a transação poderia representar a extinção do crédito condicionada ao cumprimento dos termos acordados. Isso significa que a transação acarretaria a extinção do crédito tributário, porém, desde que os termos desta transação sejam cumpridos, sob pena de se poder exigir o cumprimento da obrigação originária.

Destarte, Phelippe Toledo de Oliveira<sup>10</sup> fundamentou esta possível definição da transação no PL n. 5.082/2009, que regulamenta o instituto da transação, cujo art. 13, inciso II, dispõe expressamente sobre a possibilidade de revogação da transação na hipótese de os termos ajustados não serem cumpridos. Por outro lado, o art. 14, caput, deste projeto de lei, permite que caso ocorra a revogação da transação, em razão do seu descumprimento, o crédito tributário poderá ser exigido no seu valor originário.

Ocorre que, embora este projeto de lei já estivesse há anos em tramitação no Legislativo, encontrando-se atualmente na Câmara dos Deputados<sup>11</sup>, no presente ano entrou em vigor a Lei nº 13.988/2020, dispondo a respeito de algumas modalidades de transação, e, também, tratando de relevantes aspectos da transação relativos aos debates da sua definição.

Dessa forma, analisando os diversos entendimentos doutrinários a respeito dos efeitos da transação e considerando a sua classificação pelo CTN como espécie de extinção do crédito tributário, nota-se que são diversas as conclusões. No entanto, parece mais acertado o entendimento

<sup>7</sup> 2005, p. 518-520.

<sup>8</sup> 2014, p. 428.

<sup>9</sup> 2015, p. 124-125.

<sup>10</sup> 2015, p. 237-238.

<sup>11</sup> Vide <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em 20/05/2020.

de Phelippe Toledo de Oliveira, que, embora não desconsidere o efeito da transação de extinção do crédito tributário, admite que o conteúdo da lei que regulamente este instituto é de extrema relevância para se verificar se o efeito da extinção seria condicionado ao evento futuro e incerto do cumprimento de todos os termos da transação, o que influenciará na possibilidade de retomada da cobrança do crédito originário.

Portanto, embora as principais características da transação estejam previstas no art. 171 do CTN, nota-se que este dispositivo é insuficiente para responder a todos os questionamentos envolvidos neste instituto. Sendo assim, conclui-se que a transação abrange a realização de concessões mútuas pelos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, embora não se admita ampla liberdade por parte da autoridade fiscal na celebração deste acordo, estando limitada aos termos da lei instituidora da transação.

Além disso, conforme estudado neste capítulo, é pressuposto da transação a existência de litígio prévio para a celebração da transação, já que a transação tributária apenas tem por finalidade a extinção de litígios e, não, a sua prevenção, embora possam ser administrativos ou judiciais. Finalmente, como foi visto, embora a transação consista em espécie de extinção do crédito tributário, de acordo com o CTN, este efeito não deve ser atribuído logo que é celebrado o acordo, estando condicionado, pois, ao efetivo cumprimento de todos os seus termos.

Nota-se, porém, que com a entrada em vigor de lei que regulamenta o instituto da transação, mesmo que tenha seu campo restrito a determinadas modalidades de transação, alguns questionamentos doutrinários passam a ser melhor esclarecidos diante das disposições desta lei, conforme será estudado mais adiante no terceiro capítulo.

A seguir serão analisados alguns institutos afins à transação, que podem ser com ela confundidos.

### **3. Institutos afins à transação tributária**

A despeito de a transação estar prevista no Código Tributário Nacional desde a sua entrada em vigor, levou muitos anos até finalmente ser regulamentada pela Lei nº 13.988/2020. Diante disso, é comum que outros institutos sejam confundidos com a transação, conforme será demonstrado a seguir.

A Lei nº 13.140/2015 introduziu a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, com o objetivo de oferecer um meio alternativo de solução das controvérsias, entre órgãos e entidades da Administração Pública em relação a todos os entes federativos, que reduziu os litígios judiciais.

Sendo assim, esta lei também trouxe alguns dispositivos que tratam de controvérsias tributárias especificamente. Neste aspecto, em relação à matéria tributária, o artigo 38 da Lei nº 13.140/2015 afasta a possibilidade de a autocomposição envolver particulares, bem como, de se celebrar termo de ajustamento de conduta.

Este dispositivo veda a autocomposição de litígios tributários também às empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência.

Dessa forma, verifica-se que diversos sujeitos não podem participar da autocomposição quando esta tenha por objeto débito tributário. É neste sentido que Leonardo Buíssa et al.<sup>12</sup> defendem que a Lei nº 13.140/2015 não se trata da lei geral de transação tributária, que seria necessária para se dar efetividade ao comando previsto no artigo 171 do CTN, tendo instituído a mediação apenas entre os órgãos ou entidades de direito público da Administração Pública, sem alcançar outros sujeitos.

Neste mesmo sentido, Leonardo Carneiro da Cunha et al (2019, p. 538) também entendem que a autocomposição, instituída pela Lei nº 13.140/2015, não consiste na transação tributária propriamente, justamente por possuir uma aplicação restrita, não representando a regulamentação deste instituto. Além disso, a autocomposição, da forma como se encontra prevista, assemelha-se mais a um instituto de natureza processual do que material, de modo a não poder representar uma causa de extinção do crédito tributário, tal como a transação.

Portanto, embora o instituto da autocomposição possa ter motivado dúvidas a respeito do seu alcance em relação ao crédito tributário, ou seja, se seria apto a extingui-lo e se efetivamente representaria a transação, embora restrita a alguns sujeitos, a ausência das características típicas da transação, previstas no art. 171 do CTN, infirmaram este entendimento, já que mais se assemelha a um instituto de direito processual, como meio alternativo de solução de litígios que é.

Um segundo instituto, que também ocasiona dúvidas a respeito de se tratar ou não de transação, são os parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais instituídos por leis especiais.

Com efeito, estes parcelamentos, a exemplo do Paes (Lei nº 10.684/2003), Paex (MP n. 303/2006), Parcelamento da Lei nº 11.941/09 e suas reaberturas pelas Leis n. 12.865/2013 e 12.973/14, Parcelamento da Lei nº 12.996/2014 e PERT (Lei nº 13.496/2017), consistem em programas de parcelamentos, que possuem características em comum, tais como: autorizar o pagamento parcelado de débito em prazos bem estendidos, sempre

---

<sup>12</sup> 2015, p. 52.

superiores a 120 meses, não exigir garantias, a menos que já tivessem sido ofertadas em ações judiciais, e conceder descontos em juros e multas, de no mínimo 50%. A partir da Lei nº 11.941/09, estes descontos passaram a se estender também aos juros moratórios e encargo-legal.

Dessa forma, embora estes programas permitissem o pagamento do débito em parcelas, nota-se que os benefícios concedidos não se reduziam a isso, incluindo, também, algo que é considerado exceção quando associado ao parcelamento, que são os descontos em juros e multas, por não o acompanharem obrigatoriamente, a menos que a lei assim disponha de modo expresse, de acordo com a regra do art. 155-A do CTN.

Além dos benefícios, as diversas leis que instituíram estes programas de parcelamentos exigiam em contrapartida que o devedor desistisse dos litígios administrativos e judiciais nos quais o débito a ser parcelado estivesse sendo questionado. Dessa forma, diante da estrutura destas leis, que abrange tanto concessões como deveres impostos aos devedores, alguns doutrinadores entendem que estes parcelamentos consistiriam em transações.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado<sup>13</sup> classificou o Refis como transação. Este também é o entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup>, que além de defender que os parcelamentos tributários seriam hipóteses de transação, também entendia que, com a adesão a determinado parcelamento, ocorreria a novação do débito, diante da transação celebrada, sob a justificativa de que toda transação implicaria novação.

Também é filiado a este entendimento, Andrade Martins<sup>15</sup>, de acordo com o qual estes programas de parcelamentos se tratariam de transação em razão de ser condição para as suas adesões a desistência por parte do contribuinte de todo e qualquer processo administrativo e judicial relativo ao débito a ser parcelado, o que, inclusive, afastaria a caracterização de anistia e remissão. Dessa forma, a despeito de os descontos concedidos nestes programas poderem corresponder à anistia e remissão, estes seriam absorvidos pela transação.

No STJ, havia entendimento consolidado em não considerar os programas de parcelamentos como transação, justamente em razão da ausência dos seus requisitos previstos no CTN<sup>16</sup>. Posteriormente, a orientação do STJ foi alterada, porém, este entendimento ainda se mantém em parte dos julgados, sob o fundamento de que, enquanto no parcelamento a extinção do débito ocorre por meio do pagamento, a transação por si só já representa

<sup>13</sup> 2005, p. 524.

<sup>14</sup> 1996, p. 16.

<sup>15</sup> 2003, p. 59-60.

<sup>16</sup> Vide REsp 1.244.347/MS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 28.4.2011.



uma forma de extinção do crédito tributário<sup>17</sup>. A outra parte dos julgados do STJ entende que os parcelamentos são hipóteses de transação, em razão de ambas as partes obterem vantagens<sup>18</sup>.

Com efeito, a despeito de haver entendimentos doutrinários favoráveis à classificação dos parcelamentos extraordinários de créditos tributários federais como hipóteses de transação, verifica-se que se fundamentam na ideia de que a adesão a estes programas garante benefícios, mas, também, pressupõe assunção de ônus, correspondente à exigência de desistência de eventuais defesas e recursos administrativos ou judiciais por parte dos devedores. No entanto, além de esta exigência não ser obrigatória, não foi demonstrada a presença de todos os requisitos da transação, dispostos no art. 171 do CTN, senão vejamos.

De acordo com o conceito de transação apresentado no primeiro capítulo, esta consiste em um acordo celebrado pelas partes que abranja concessões mútuas, mesmo que não haja ampla discricionariedade por parte da Fazenda Pública. Ocorre que estes programas de parcelamentos não evoluem celebração de acordo, já que as concessões já foram previamente ajustadas na lei, não possuindo a autoridade fiscal liberdade para negociar os termos do parcelamento com o devedor.

Ademais, nota-se, também, que, diferentemente da transação, as leis instituidoras destes programas de parcelamento não designaram autoridade para suas celebrações, sendo, inclusive, dispensável, pois cabe ao órgão fazendário apenas deferir ou indeferir o ingresso no programa de parcelamento, exceto no caso de eventual julgamento de recurso interposto contra decisão administrativa que exclua o devedor do parcelamento.

Por fim, verifica-se que o devedor não é obrigado a desistir de alguma defesa ou recurso administrativo ou judicial para poder aderir a estes programas de parcelamentos, já que nem sempre haveria do que se desistir. Com efeito, existem diversas situações que podem ser citadas para ilustrar isso. Este é o caso do débito que ainda não tenha sido lançado, podendo ser confessado pelo devedor para fins de adesão a estes programas, mas que sequer há processo em curso e muito menos defesas ou recursos dos quais se desistir.

Este também é o caso em que a fase do contencioso administrativo já tenha sido esgotada e a respectiva execução fiscal ainda não tenha sido

<sup>17</sup> Vide AgInt no AREsp 846476/RS AGRADO INTERNO NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2016/0021512-2, rel. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, data do julgamento: 12/04/2016; AgRg no AREsp 460122/MG AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO EM RECURSO ESPECIAL 2014/0003589-6, rel. Humberto Martins, 2ª Turma, data do julgamento: 20/03/2014.

<sup>18</sup> Vide REsp 1553005 / PE, RECURSO ESPECIAL 2013/0123153-4, rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, data do julgamento: 23/02/2016; AgRg no REsp 1231738/RS AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2011/0014398-1, rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma, data do julgamento: 08/11/2011.

ajuizada, não existindo defesas ou recursos dos quais se desistir. Por fim, cita-se a situação em que a fase do contencioso judicial já tenha se esgotado, após ter sido proferida decisão que tenha considerado o débito exigível, já com trânsito em julgado, apenas restando a sua liquidação.

Neste aspecto, inclusive, cumpre citar o benefício que foi instituído pela Lei nº 13.202/2015<sup>19</sup> (PRORELIT – programa de redução de litígios tributários), que impunha ao devedor a desistência de litígios administrativos ou judiciais, para que pudesse liquidar seus débitos mediante condições mais vantajosas. Neste caso, a inexistência de litígios impediria a adesão a este programa pelo devedor, pois estaria ausente a sua condição obrigatória, diferentemente dos programas de parcelamentos extraordinários.

Diante disso, nota-se que não se verifica nos programas de parcelamentos extraordinários a necessidade de o devedor apresentar uma contraprestação aos benefícios que lhe foram concedidos. Isso demonstra que não há uma obrigatoriedade de haver contraprestações mútuas nestes programas, diferentemente da transação. Além disso, como já mencionado, as facilidades outorgadas aos beneficiários já estão pré-estabelecidas na lei, diferentemente da transação em que há maior liberdade para se ajustar os seus termos.

Dessa forma, nota-se que a regulamentação da transação reacende discussões a respeito da sua semelhança com outros institutos, tais como os analisados neste capítulo: a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública (Lei nº 13.140/2015) e os diversos programas de parcelamentos extraordinários federais (Refs, Paes, Paex, Lei nº 11.941/09, entre outros), de modo que esta diferenciação auxilia na definição da transação.

Por outro lado, a regulamentação da transação também permite a ampliação do conhecimento a respeito de seus diversos elementos, não previstos no CTN, como será analisado no próximo capítulo.

<sup>19</sup> Lei nº 13.202/15.

Art. 1º Fica instituído o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, na forma desta Lei.

§ 1º O sujeito passivo com débitos de natureza tributária, vencidos até 30 de junho de 2015 e em discussão administrativa ou judicial perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, mediante requerimento, *desistir do respectivo contencioso* e utilizar créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2015, *para a quitação dos débitos em contencioso administrativo ou judicial.* (grifo nosso).

#### **4. A lei da transação (Lei nº 13.988/2020) e a sua adequação ao sistema tributário**

Originada da conversão da Medida Provisória nº 899/2019, a Lei nº 13.988/2020 regulamentou o instituto da transação tributária, especificamente em relação às modalidades nela previstas. Embora esta lei também tenha introduzido a transação de débitos não tributários, de titularidade da União, suas autarquias e fundações públicas, o escopo deste artigo é apenas a aplicação da transação aos débitos tributários.

De acordo com a Exposição de Motivos que justificou a edição da MP nº 899/2019 (EMI nº 00268/2019 ME AGU<sup>20</sup>), foi esclarecido que, além de a transação carecer de regulamentação, este instituto também contribui para o aumento da efetividade da recuperação dos créditos tributários federais, assim como, estimula a diminuição de litígios tributários, resultando em uma economia de custos e aumento da efetividade da atividade de cobrança do débito tributário.

Além disso, nesta Exposição de Motivos, foram mencionadas outras finalidades da transação nos moldes da MP n. 899/2019, que permitem uma melhor dosagem da negociação de dívida não adimplidas, em atendimento à justiça fiscal, em comparação com a instituição reiterada de parcelamentos extraordinários.

Isso porque a transação na modalidade da cobrança de créditos da União, voltada aos créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, evitará que devedores com plena capacidade de pagamento também renegociem as suas dívidas com obtenção de descontos, o que é direcionado àqueles que estão desprovidos desta capacidade.

Neste aspecto, nota-se que a concessão reiterada de parcelamentos especiais, sem distinguir aqueles que podiam aderir a este benefício, resulta em um maior beneficiamento dos devedores com considerável capacidade de pagamento, não contribuindo para uma efetiva recuperação de créditos. Com isso, os critérios que são impostos para que os devedores possam aderir aos novos modelos de transação, prestigiam o aumento da arrecadação, tendo em vista primordialmente o interesse público.

Além disso, a outra modalidade da transação direcionada à extinção de litígios, administrativos e judiciais de relevante e disseminada controvérsia jurídica, aparta-se do objetivo meramente arrecadatório, visando à redução de custos também por parte dos contribuintes, que muitas vezes optam por litigar justamente porque a legislação tributária admite interpretações em seu favor. Ou seja, tanto uma modalidade como a outra de

<sup>20</sup> 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 18/05/2020.

transação possuem finalidades que beneficiam ambos os litigantes, não se restringindo ao aumento da arrecadação, assim como, conferindo um adequado tratamento aos contribuintes com reduzida capacidade de pagamento dos seus débitos em respeito à justiça fiscal.

Em relação à finalidade da transação de incentivar os contribuintes com reduzida capacidade de pagamento de débitos, como consta da Exposição de Motivos da MP n. 899/2019, nota-se que está em conformidade com o Princípio da Igualdade, cujo principal corolário no Direito Tributário é a capacidade contributiva. Isso porque, conforme ressalta Roque Antonio Carrazza (2017, p. 103-105), a capacidade contributiva se trata do principal meio de se realizar os fins que estão atrelados ao princípio da igualdade tributária, entre os quais se encontra a justiça fiscal.

Destarte, considerando-se que a transação tende a se afastar de certo modo de uma das características principais da obrigação tributária, que é a sua compulsoriedade, diante da renúncia à parte do débito tributário, é então muito importante que esta renúncia se guie pelos princípios tributários, como a isonomia tributária, evitando-se que seja conferido tratamento igual a contribuintes em diferentes situações, como ocorreria caso não se distinguíssem os contribuintes com débitos recuperáveis dos irrecuperáveis em relação às concessões que são possíveis na transação.

Após serem analisadas as premissas nas quais se fundamentou a edição da Lei nº 13.988/2020, serão examinados os dispositivos gerais desta lei, que são aplicáveis às três modalidades de transação previstas na lei: transação na cobrança do crédito da União, das suas autarquias e fundações públicas, transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor, senão vejamos.

Conforme mencionado no primeiro capítulo, o CTN apenas dispôs a respeito de algumas características gerais da transação, delegando ao legislador ordinário a competência para instituí-la, assim como, para melhor definir os seus elementos. Sendo assim, logo em seu primeiro artigo, a Lei nº 13.988/2020 esclarece que traz os requisitos e condições para que a União, as autarquias e as fundações, assim como, os devedores possam realizar a transação.

A lei também prevê que os acordos de transação, baseados em juízo de conveniência e oportunidade, devem sempre se pautar pelo interesse público, do que é possível se depreender que a transação será sempre celebrada como medida realizadora do princípio da supremacia do interesse público, embora esta lei não tenha feito referência expressa a este princípio.

Diferente não poderia ser, já que apenas o interesse público poderia justificar a flexibilização da cobrança do débito tributário, compulsório por natureza e cuja principal finalidade também é o atendimento ao interesse

público, já que a arrecadação tributária destina-se a fazer frente aos gastos estatais, despendidos na satisfação das necessidades da sociedade.

Por outro lado, outros princípios são mencionados expressamente na Lei nº 13.988/2020, como os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e o princípio da publicidade, resguardadas as informações protegidas por sigilo.

O princípio da capacidade contributiva que caminha lado a lado com o da isonomia tributária deve orientar a celebração dos acordos de transação, auxiliando na definição das concessões em conformidade com a capacidade contributiva do devedor. Isso permite que na modalidade da transação na cobrança de créditos da União sejam realizadas concessões semelhantes para devedores com mesmas capacidades contributivas, ao mesmo tempo em que se evita que sejam realizadas concessões semelhantes para devedores com diferentes capacidades contributivas.

Além disso, os acordos de transação devem ser regidos pelo princípio da moralidade, que garante que a autoridade pública celebre a transação sem incorrer em abuso de poder. Neste aspecto, conforme leciona Maria Sylvia Di Pietro<sup>21</sup>, o princípio da moralidade está previsto expressamente no art. 37, *caput*, da CF/88, e, também, no artigo 2º, *caput*, da Lei nº 9.784/99, estando melhor definido no seu parágrafo único, inciso IV, que exige que a Administração Pública atue seguindo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé.

Os princípios da razoável duração dos processos e da eficiência também atuam em conjunto, já que evitar que litígios administrativos e judiciais demorem muitos anos para findar faz parte da própria busca pela eficiência da cobrança do débito tributário. A eficiência, assim como a moralidade, também está prevista no art. 37 da CF/88, devendo estar presente na atuação da Administração Pública.

No caso dos acordo de transação, a busca pela eficiência da cobrança do débito também repercute na economia dos seus custos, o que pode ser bem entendido em relação ao próprio objetivo da transação de término dos litígios administrativos e judiciais, já que quanto mais tempo estes demorem para serem concluídos mais custosos serão.

Finalmente, o princípio da transparência garante que toda atuação da Administração Pública na celebração dos acordos de transação seja devidamente motivada e que seja do conhecimento de todos os interessados, evitando que sejam concedidos benefícios a determinados devedores em prejuízo de outros, sem a devida justificação. Neste aspecto, a transparência é efetivada por meio do princípio da publicidade, que permite que os

---

<sup>21</sup> 2007, p. 93.

administrados tenham conhecimento de todos os atos dos administradores, conforme assevera José Afonso da Silva<sup>22</sup>.

Dessa forma, o princípio da publicidade, que também é aplicável à atuação da Administração Pública, por força do art. 37, *caput*, da CF/88, permite que todas as etapas da celebração dos acordos de transação, assim como todos os seus aspectos, sejam divulgados à sociedade, garantindo um melhor controle da obediência de todos os outros princípios, respeitado o direito ao sigilo na forma da legislação.

Ademais, as normas gerais dispostas na Lei nº 13.988/2020 também especificam os débitos que estão sujeitos à transação no §4º do seu artigo 1º, que correspondem não apenas aos débitos inscritos em dívida ativa da União e das suas autarquias e fundações públicas, como também, aos débitos ainda não inscritos, de responsabilidade da Receita Federal do Brasil.

O art. 3º dispõe a respeito de compromissos que deverão ser aceitos pelo contribuinte ao aderir à transação em relação a qualquer das modalidades, a exemplo da necessidade de desistir de impugnações ou recursos administrativos e das alegações de direito em ações judiciais cujo objeto sejam os débitos transacionados.

Em relação a este compromisso especificamente, merece destaque a necessidade de o aderente desistir, inclusive, das alegações futuras em ações judiciais, bem como, que deverá requerer a extinção com resolução de mérito destas ações, o que previne eventual ajuizamento futuro de ação judicial para rediscutir a questão no caso de ocorrer a rescisão da transação.

Outros compromissos como os de não utilização da transação como meio de burlar o princípio da livre concorrência, ou mesmo, de não utilizar interposta pessoa para ocultar bens ou direitos em desfavor da Fazenda Pública, assim como não alienar bens em prejuízo de créditos da União, estão em conformidade com o princípio da boa-fé, que deve orientar o comportamento do aderente, evitando ações fraudulentas.

Além disso, os parágrafos do artigo 3º, que também estão relacionados a compromissos do aderente, põem fim a relevantes discussões relativas a elementos da transação. Com efeito, o §1º esclarece que o deferimento da transação implica confissão irrevogável e irretroatável dos débitos nela envolvidos, com fundamento nos art. 389 a 395 do CPC/15. Esse dispositivo está em conformidade com o compromisso relativo à desistência de alegações em ações judiciais, acompanhada de requerimento de extinção com resolução de mérito, já que a confissão do débito em relação ao qual exista litígio implica naturalmente a extinção deste litígio com resolução de mérito diante da própria desistência do pedido pelo autor.

---

<sup>22</sup> 2005, p. 669.

A ausência do compromisso da desistência das alegações em ações judiciais, acompanhado de pedido de extinção da ação com resolução de mérito, poderia suscitar dúvida a respeito da espécie de sentença extintiva da ação, diante do disposto no art. 485, inciso VIII, do CPC/15, que trata da hipótese de extinção sem resolução de mérito por homologação da desistência da ação.

Todavia, embora a sentença homologatória da transação esteja prevista como espécie de sentença extintiva com resolução de mérito, no art. 487, III, *b*, do CPC/15, a transação tributária nos termos da Lei nº 13.988/2020 não se trata de transação que dependa de homologação judicial, sendo realizada extrajudicialmente nos termos desta lei por meio de processo administrativo.

O §2º do artigo 4º também é de suma importância ao prever que, nas hipóteses de o acordo de transação envolver concessões, como parcelamento ou moratório do débito, deve-se aplicar os incisos I e VI, do *caput* do artigo 151 do CTN. Ora, os incisos do artigo 151 dispõem a respeito de hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de modo que essa remissão a eles implica afirmar que, nesses casos, a exigibilidade do débito permanecerá suspensa no curso do acordo de transação.

Este dispositivo evita eventual discussão a respeito da aplicação do efeito da suspensão da exigibilidade nestes casos, considerando-se que a transação consiste em hipótese de extinção do crédito tributário e, não, da suspensão da sua exigibilidade. Por esse motivo, inclusive, a regra geral é de que a transação não produz esse efeito de suspensão da exigibilidade, o que está expresso no artigo 12, *caput*, da Lei nº 13.988/2020, embora o seu fundamento seja o próprio CTN.

Deste modo, mesmo que se possa acordar pelo pagamento parcelado do débito ou pela prorrogação do seu pagamento, ainda assim, permaneceria a dúvida a respeito deste efeito, já que a Lei nº 13.988/2020 não teria instituído uma moratória ou parcelamento propriamente. Daí a relevância de haver a previsão da hipótese em que a transação acarrete a suspensão da exigibilidade do débito de modo expresso.

O §3º do artigo 3º da Lei nº 13.988/2020, por sua vez, também põe termo à relevante discussão, mencionada no capítulo anterior, referente à definição da transação de acordo com os seus efeitos. Dessa forma, conforme foi estudado no primeiro capítulo, há quem entenda que a transação representa novação do crédito tributário, originando novo crédito, objeto da transação, enquanto, outros entendem que a transação, embora disposta como espécie de extinção do crédito tributário, apenas produziria esse efeito de extinção após o cumprimento de todos os termos acordados, motivo pelo qual seria uma hipótese de extinção condicionada ao cumprimento de todos os termos.

Neste aspecto, este dispositivo esclareceu que o crédito transacionado apenas será extinto após o cumprimento integral do acordado, afastando a ideia de que a transação seria uma hipótese de novação e evitando, também, que em uma eventual rescisão da transação, o débito original não mais pudesse ser cobrado na sua integralidade.

As hipóteses que resultam na rescisão da transação estão dispostas no artigo 4º e não se restringem apenas ao descumprimento dos termos da transação, mas, também incluem atos fraudulentos e criminosos que demonstram comportamento doloso do aderente em prejuízo à Fazenda Pública, assim como, atos que prejudicam, mesmo que não intencionalmente, o cumprimento dos compromissos assumidos. Este é o caso da prática de prevaricação, concussão ou corrupção passiva, atos de esvaziamento patrimonial em prejuízo dos compromissos assumidos e a decretação da falência, extinção ou liquidação da pessoa transigente.

O §3º do artigo 4º, em conformidade com o dispositivo que condiciona a extinção do crédito transacionado ao cumprimento de todos os termos da transação, determina que, na hipótese da ocorrência da rescisão, será retomada a cobrança do débito no seu valor original, sem eventuais descontos que tenham sido concedidos, descontada a parte que já tenha sido paga.

O artigo 5º, por sua vez, lista as espécies de créditos cujos valores não podem sofrer redução caso sejam transacionados, como é o caso da multa penal, dos créditos do Regime do Simples Nacional, até que seja editada lei autorizativa<sup>23</sup>, e do FGTS, até que o Conselho Curador autorize. Além disso, este dispositivo também prevê que devedores contumazes não poderão transacionar, dependendo, porém, de definição por lei específica, de modo que, enquanto esta lei não entrar em vigor, esta vedação não poderá ser aplicada.

A despeito de ainda carecer de definição, nota-se que esta última vedação visa evitar que devedores que apresentem comportamentos dolosos em prejuízo do adimplemento das obrigações tributárias sejam beneficiados por um acordo de transação da mesma forma que são os devedores que não tenham adimplido seus débitos não propositalmente, evitando que a transação torne-se um meio de estimular o inadimplemento dos débitos tributários.

Portanto, analisando-se os dispositivos gerais, aplicáveis a todas modalidades de transação, é possível se notar que eles trazem parâmetros a serem seguidos na elaboração das cláusulas dos acordos de transação, como é o caso dos compromissos que devem ser assumidos pelo aderente, das concessões ao aderente, das hipóteses de rescisão e das hipóteses de vedação da transação, delimitando o objeto destes acordos. Sendo assim, isso

<sup>23</sup> Quanto a estes créditos, foi publicada a Lei Complementar n. 174, de 5 de agosto de 2020, que permite a extensão da transação também às empresas submetidas ao regime do Simples Nacional.



nos mostra que não há ampla liberdade das partes para negociar os termos da transação, diferenciando a transação tributária da sua correspondente no Direito Privado.

## **5. As modalidades de transação introduzidas pela Lei nº 13.988/2020**

Conforme mencionado, são três as modalidades de transação introduzidas pela Lei nº 13.988/2020, a saber: a transação na cobrança dos créditos da União, de suas Autarquias e Fundações Públicas, a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

Cada qual possui peculiaridades que as distinguem, tais como: requisitos exigidos do contribuinte aderente, concessões possíveis (descontos em juros, multas e encargo-legal, parcelamento ou moratória sem descontos, negociação de garantias dos débitos, descontos no valor do total do débito, incluindo o valor principal, entre outros), e diferentes espécies de acordos, como é o caso da transação por adesão ou por proposta individual do contribuinte ou da PGFN, o que será analisado de modo detalhado a seguir.

### **5.1. a transação na cobrança dos créditos da união, de suas autarquias e fundações públicas**

A transação na cobrança dos créditos tributários da União poderá ser proposta pelo contribuinte ou pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN. A proposta da PGFN, por sua vez, pode ser individual ou por adesão. Esta modalidade de transação foi regulamentada inicialmente pela Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, que posteriormente foi revogada pela Portaria PGFN n. 9.917, de 14 de abril de 2020, diante da conversão em lei da MP n. 899/2019.

Dessa forma, de acordo com o artigo 4º da Portaria PGFN n. 9.917/2020, a transação por adesão apenas é aplicável ao montante de créditos de determinado devedor que não ultrapasse o valor de R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), pois, no caso de ultrapassar este valor, necessariamente será por proposta individual, seja do contribuinte ou da PGFN.

Em relação aos benefícios possíveis, nota-se que um dos principais focos desta modalidade de transação são os créditos irrecuperáveis, de modo a se tornar um importante mecanismo de recuperação de créditos tributários da União, em razão das concessões que poderão estar envolvidas quando estes créditos forem objeto da transação.

Destarte, entre as concessões possíveis, previstas no art. 11 da Lei nº 13.988/2020, permitem-se descontos nas multas, nos juros e nos encargos-legalis, porém, apenas aos créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação. Em relação aos demais créditos, não são permitidos descontos, embora se admita a concessão de facilidades para a quitação dos débitos, como o pagamento em parcelas ou a moratória, assim como, a negociação de garantias.

A definição de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação não está prevista na Lei nº 13.988/2020, embora o seu artigo 14, inciso V, tenha estabelecido alguns parâmetros que devem ser seguidos pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional ao regulamentar esta modalidade de transação, a exemplo do insucesso dos meios ordinários de cobrança dos débitos, da capacidade contributiva do devedor e dos custos da cobrança judicial.

Neste sentido, em relação à capacidade contributiva do devedor, a Portaria PGFN n. 9.917/2020, determinou no seu artigo 19 que a situação econômica dos devedores deve ser construída a partir de informações cadastrais, patrimoniais ou econômico-fiscais, que são fornecidas pelo devedor à PGFN.

Neste aspecto, o artigo 21 desta portaria lista alguns dados que podem auxiliar na classificação da capacidade de pagamento dos devedores, a exemplo do valor da receita bruta, das informações declaradas na Escrituração Contábil Fiscal e dos valores das notas fiscais eletrônicas, no caso das pessoas jurídicas, assim como, dos valores de rendimentos declarados na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda das pessoas físicas no caso destas.

Por outro lado, de acordo com o artigo 23 desta Portaria, quanto maior for a capacidade de pagamento do devedor, maior será o grau de recuperabilidade a ser atribuído aos respectivos créditos. Além disso, o artigo 24, para facilitar essa classificação do crédito, traz uma lista de hipóteses em que os créditos são considerados irrecuperáveis, a exemplo dos inscritos há mais de 15 anos sem nenhuma garantia ou causa de suspensão de exigibilidade, os créditos cujas execuções fiscais estiverem arquivados há mais de três anos em razão do artigo 40 da Lei nº 6.830/80 e aqueles cuja exigibilidade estiver suspensa em razão de decisão judicial há mais de dez anos.

Dessa forma, nota-se que a existência destes parâmetros demonstra a preocupação em diferenciar, através de critérios objetivos, estes créditos de outros que ainda sejam potencialmente recuperáveis, de modo que a concessão de benefícios represente a menor perda possível de receita da União. Neste aspecto, verifica-se que o sistema adotado pela lei está em conformidade com o Princípio da Isonomia, que admite a atribuição de tratamentos desiguais a pessoas em situações diferentes.

No entanto, esse tratamento diferenciado depende da obediência estrita a determinados requisitos que, no entendimento de Celso Antônio

Bandeira de Mello<sup>24</sup>, seriam: a não individualização deste tratamento, a existência de relação lógica entre o critério diferenciador e a desigualdade estabelecida e que este critério tenha fundamento em valores constitucionais.

Além disso, especificamente no campo tributário, a isonomia tributária está prevista no artigo 150, II, da CF/88, permitindo que seja atribuído tratamento desigual a contribuintes em situações diferentes de acordo com suas capacidades contributivas. É por isso que autores como Humberto Ávila<sup>25</sup> e Andrei Pitten Velloso<sup>26</sup> defendem que a capacidade econômica do contribuinte é um importante critério de diferenciação na realização da isonomia tributária e que possui fundamento constitucional.

Dessa forma, verifica-se que os parâmetros traçados para orientar a definição de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação na realização da transação estão em consonância com o princípio da isonomia tributária, além de se alinhar também ao princípio da eficiência, que preza por métodos de cobrança dos créditos bastante eficientes e com os menores custos.

Embora se admita a concessão de descontos à multa, juros e encargos na hipótese de créditos irrecuperáveis e de difícil recuperação, estes não podem superar 50% (cinquenta por cento) do valor total do débito, além de ser vedada a concessão de descontos ao valor principal do débito e o parcelamento ter um limite de prazo de 84 meses. Este percentual, porém, poderá chegar a 70% no caso de pessoas físicas, microempresas ou pequenas de pequeno porte, além de o prazo do parcelamento nestes casos poder ser estendido para até 145 meses.

Ademais, outros dispositivos, presentes no capítulo referente à transação na cobrança de créditos de União da Lei nº 13.988/2020, têm a finalidade de evitar discussões presentes na doutrina tributária, o que também ocorre com outros dispositivos desta lei mencionados no terceiro capítulo. Com efeito, o art. 12, *caput*, determina expressamente que a transação, por si só, não implica suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o que está em conformidade com a própria natureza do instituto da transação, como espécie de extinção do crédito tributário.

No entanto, caso haja parcelamento ou moratória, a exigibilidade dos débitos será suspensa, como previsto no artigo 3º, §2º, da Lei nº 13.988/2020, que é aplicável a todas modalidades de transação. Além disso, independentemente da suspensão da exigibilidade do débito, a lei não veda a possibilidade de as partes acordarem acerca da suspensão da ação judicial, com base no próprio artigo 313, II, do CPC/15. E, cumpre mencionar novamente, que é afastada a ocorrência de novação do débito

---

<sup>24</sup> 2015, p. 21-22.

<sup>25</sup> 2005, p. 412-413.

<sup>26</sup> 2016, p. 222-223.

com a transação, cujo valor originário poderá ser integralmente cobrado, deduzidas as quantias já pagas, na hipótese da sua rescisão.

## 5.2. a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica

A modalidade de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, por sua vez, possui como principal finalidade a extinção de litígios administrativos e judiciais que envolvam relevantes discussões jurídico-tributárias. Dessa forma, nesta modalidade, percebe-se que ambas as partes são beneficiadas em razão da economia de elevados custos processuais que despenderiam, decorrentes de processos que podem durar anos até serem decididos em definitivo.

Os critérios e procedimentos para celebração desta modalidade de transação e, também, da modalidade de transação do contencioso tributário de pequeno valor, foram regulamentados pela Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020. Destarte, o §1º do artigo 30 desta portaria tratou de especificar as hipóteses em que as controvérsias serão consideradas disseminadas, enquanto, o §2º, quando as controvérsias serão consideradas relevantes.

Com efeito, de acordo com o §1º do artigo 30, são consideradas controvérsias *disseminadas*: aquelas relativas às mesmas matérias que estejam em curso em ao menos três tribunais regionais federais distintos; caso existam mais de cinquenta processos de mesma matéria, todos envolvendo sujeitos passivos distintos; as controvérsias que já sejam objeto de incidente de resolução de demandas repetitivas já conhecida pelo tribunal processante; ou, as controvérsias que envolvam parte significativa de contribuintes de determinado setor econômico ou produtivo.

Por outro lado, em consonância com o §2º do art. 30, são consideradas controvérsias *relevantes*: aquelas que somadas produzem um impacto econômico igual ou superior a um bilhão de reais; aquelas que sejam objeto de decisões divergentes entre as turmas ordinárias e a câmara superior do Carf ou aquelas que sejam objeto de sentenças ou acórdãos divergentes.

Analisando-se estas hipóteses de controvérsias jurídicas que são consideradas disseminadas e relevantes, nota-se que não apenas aquelas que sejam objeto de litígio judicial podem ser assim consideradas, como também, aquelas que ainda estejam em discussão apenas em âmbito administrativo, no caso de um número elevado de processos administrativos ou das controvérsias que estejam disseminadas por determinados setores econômicos ou produtivos, aliadas à produção de elevado efeito econômico ou que tenham sido decididas de modo diferente pelas instâncias recursais administrativas. Neste caso, verifica-se a importante função desta

modalidade de transação de prevenção das ações judiciais e dos elevados custos dos quais estão acompanhadas.

Sendo assim, esta modalidade de transação pode envolver significativas reduções de custos processuais para a União, principalmente porque a transação que envolva uma determinada questão jurídico-tributária controvertida disseminada estará presente em processos de diversos contribuintes, totalizando um elevado montante. Decorre disso uma diferença relevante nesta modalidade de transação em relação à transação na cobrança de créditos da União, que merece ser indicada. Trata-se da possibilidade de concessão de descontos no valor principal do débito, além dos descontos nos juros, multas e encargo-legal.

Isso é possível se depreender da análise do §2º do art. 17 da Lei nº 13.988/2020, que limita o desconto total a ser concedido a 50% do valor do crédito, porém, sem vedar a concessão de desconto ao seu valor principal, como fez o artigo 11, §2º, I, da Lei nº 13.988/2020. Destarte, diferentemente da transação na cobrança do crédito da União, em que os principais objetivos são: o auxílio a devedores em má situação financeira e o aumento da probabilidade de recuperação de créditos da União, nesta modalidade de transação, reduz-se o tempo de liquidação de créditos da União, cuja vitória processual seria incerta.

Com isso, nota-se que esta modalidade de transação também está direcionada à economia de recursos, assim como, ao aumento da eficiência na cobrança do débito independentemente da situação financeira do litigante.

Em razão do próprio objetivo principal desta modalidade de transação que é o término antecipado de litígios, apenas poderá ser transacionado o crédito se, à época da sua celebração, existir inscrição em dívida ativa ou algum processo, seja judicial ou administrativo, que ainda não tenha sido julgado em definitivo. Na realidade, este pré-requisito decorre do próprio conceito de transação, que como foi exposto no primeiro capítulo, exige que exista litígio prévio, não tendo o condão de prevenir litígios.

Neste aspecto, inclusive, caso a transação celebrada envolva controvérsia jurídica já decidida em definitivo anteriormente, isso implicará a sua rescisão *ex lege* por força do disposto no parágrafo único do art. 18 da Lei nº 13.988/2020. Essa determinação legal está em conformidade com o propósito desta modalidade de transação de economia de custos processuais, o que não ocorre caso já tenha sido prolatada decisão definitiva na lide, quando todos os custos processuais já tenham sido despendidos.

Cumprе ressaltar que, ao aderir à modalidade de transação por adesão no contencioso tributário, o contribuinte deverá desistir de todas alegações de direito que tenha sustentado em relação ao débito transacionado e às demais ações que possuam este débito como objeto.

E, mais do que isso, o artigo 19, inciso II, da Lei nº 13.988/2020 exige que o contribuinte desista de litigar também em relação a fatos geradores futuros, que também estejam relacionados à questão objeto da transação realizada. Trata-se de exigência que está em conformidade com a boa-fé que se espera do contribuinte ao se propor a celebrar a transação.

Ademais, considerando-se o principal objetivo desta modalidade de transação, ou seja, a de extinção de litígios, que resulta em economia de custos processuais para a União, a solicitação de transação que não implicar extinção de litígio administrativo ou judicial, exceto na hipótese de o seu objeto ser comprovadamente cindível, será indeferida.

### 5.3. a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor

Finalmente, a última modalidade de transação é a por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. Esta modalidade tem por fundamentos os princípios da racionalidade, economicidade e eficiência, que, embora também estejam presentes nas demais modalidades, nesta se mostram ainda mais evidentes.

Os processos considerados de pequeno valor, para fins de enquadramento nesta modalidade, são aqueles cujo valor não ultrapasse 60 salários mínimos. Além disso, exige-se também que o sujeito passivo seja pessoa física, microempresa ou empresa de pequeno porte, conforme consta no artigo 24, parágrafo único, da Lei nº 13.988/2019, e que foi reproduzido no artigo 32 da Portaria ME n. 247/2020. Destarte, assim como nas demais modalidades de transação, esta também exige a existência de litígio prévio, seja administrativo ou judicial.

Da mesma forma que ocorre com a transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nesta modalidade de transação não há vedação expressa à concessão de descontos ao valor principal do débito, apenas se exigindo que o desconto total máximo seja de até 50% do valor do crédito. A inexistência de proibição de concessão de desconto ao valor principal do débito está diretamente relacionada ao princípio da economicidade e da eficiência, sendo mais vantajoso à União se buscar a extinção do litígio, cujo valor é baixo e os custos podem ser a ele superiores.

No entanto, nota-se que a Lei nº 13.988/2020 não trouxe muitos dispositivos a respeito desta modalidade de transação, delegando ao Ministro de Estado da Economia a competência para regulamentá-la, e ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional e ao Secretário Especial da Receita Federal do Brasil, a competência para disciplinarem esta modalidade de transação. Neste aspecto, o art. 32 da Portaria ME n. 247/2020 trouxe os

critérios para considerar uma pessoa jurídica como microempresa ou empresa de pequeno porte, para fins de ter direito a aderir a esta modalidade de transação, além de ter sido especificado no artigo 33 desta portaria a fase da cobrança do crédito em que pode ser realizada esta espécie de transação, assim como, no artigo 34, os benefícios que podem ser concedidos.

Dessa forma, após analisar as três modalidades de transação que foram introduzidas pela Lei nº 13.988/2020, conclui-se que, a despeito de cada uma delas terem diferentes propósitos, todas possuem características em comum, ou seja, a celebração de acordos que envolvem concessões recíprocas, implicarem a extinção do crédito tributário após o cumprimento de todas as suas condições, não resultando em novação do crédito tributário, terem como pressuposto a existência de litígios administrativos e judiciais, dos quais o aderentes deverão desistir, e não implicarem suspensão da exigibilidade, a menos que tenham sido concedida moratória ou parcelamento.

## **6. Os desafios envolvidos na celebração dos acordos de transação**

Embora a transação tenha sido regulamentada pela Lei nº 13.988/2020, afastando diversas discussões que existiam a partir da análise dos seus elementos dispostos no art. 171, do CTN, ainda existem muitos desafios a serem superados na sua implementação.

Com efeito, conforme foi estudado no primeiro capítulo, a transação tributária, embora se trate de uma hipótese de extinção do crédito, que envolva concessões mútuas do credor e devedor, tal qual a transação no Direito Privado, não possui todos os elementos desta.

Destarte, a transação tributária não confere ampla liberdade à autoridade fazendária para que esta possa fazer qualquer concessão ao devedor que entender cabível. Ao contrário, como o objeto da transação é justamente um crédito público, cuja obrigação é compulsória, também as concessões devem atender a parâmetros fixados na Lei de Transação, mesmo que seja outorgada certa discricionariedade à autoridade.

No entanto, ainda assim a autoridade fiscal é dotada de determinada discricionariedade para celebrar as transações. Com isso, nota-se que existe um desafio em a autoridade não extrapolar o poder que lhe foi conferido pela lei e ao mesmo tempo ter que avaliar quais concessões devem ser realizadas aos contribuintes em cada caso.

No exemplo da transação na cobrança do crédito da União, conforme foi exposto no quarto capítulo, as possíveis concessões variam a depender de o crédito ser classificado como irrecuperável ou de difícil recuperação, já que em relação a estes admite-se que sejam concedidos, inclusive, descontos nos acréscimos legais da dívida. Sendo assim, além do desafio de

se realizar a classificação dos créditos, embora a lei e a portaria forneçam diversos parâmetros, a autoridade fiscal ainda precisa avaliar quais seriam as concessões mais adequadas para cada caso.

Em relação a esta modalidade de transação, a verificação da capacidade de pagamento do devedor também contribui para a classificação do grau de recuperabilidade do crédito. Deste modo, a autoridade deverá enfrentar mais um desafio relativo à análise das informações que auxiliarão na apuração desta capacidade, conforme citado no quarto capítulo, ou seja, faturamento da empresa devedora, dados contábeis fiscais, valores de notas fiscais emitidas, valores de salários pagos a empregados do devedor, valores de tributos pagos, entre outros.

Essa diversidade de informações que serão coletadas do devedor, por um lado auxiliam na verificação da sua capacidade de pagamento, mas, por outro lado, também transferem à autoridade fazendária um ônus de qualificação destas informações para que possa formar a sua convicção a respeito da correta classificação do crédito.

Da mesma forma, no caso da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, embora o principal critério para escolha das hipóteses sujeitas à transação seja a controvérsia jurídica em questão, a própria definição destas hipóteses também não se trata de uma tarefa fácil, principalmente considerando-se que esta modalidade de transação envolve, até mesmo, desconto no valor principal do débito, ou seja, implica uma renúncia maior por parte da Fazenda Pública do que nos demais casos.

Neste sentido, conforme foi exposto, a Portaria ME n. 247/2020 trouxe critérios que visam a tornar mais objetiva a classificação de controvérsias como disseminadas ou relevantes. Ainda assim, a aplicação destes critérios não envolve um processo célere, principalmente, considerando-se os valores envolvidos e os potenciais descontos que poderão ser concedidos.

Além disso, não se pode esquecer que hipóteses de transação que envolvam descontos, seja do valor do principal ou do valor dos juros e multa, implicam renúncias de receitas tributárias, estando sujeitas às exigências orçamentárias, como disposto no art. 9º da Lei nº 13.988/2020.

Com efeito, a concessão de descontos nos valores dos débitos pode representar remissão e anistias parciais, que são renúncias de receitas tributárias, em conformidade com o parágrafo primeiro do art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000. Sendo assim, as exigências dispostas no art. 14, caput, desta lei deverão ser cumpridas, ou seja, demonstração da estimativa de impacto orçamentário, combinada com a apresentação de medidas de compensação, como o aumento de receita, ou a demonstração de que a perda de receita já foi considerada na lei orçamentária.



Ocorre que estes requisitos deverão ter sido cumpridos no momento em que as concessões abrangidas pelo acordo de transação forem feitas. Ou seja, as concessões a serem realizadas no âmbito de acordos de transação já deverão estar acompanhadas do cumprimento destas exigências de caráter orçamentário, o que também não se trata de tarefa fácil, já que as estimativas deverão considerar todos os acordos de transação a serem realizados.

Neste aspecto, embora exista previsão no artigo 9º da Lei nº 13.988/2020 pela observância das normas orçamentárias na celebração de acordos de transação, observa-se que a Lei Complementar n. 174, de 05 de agosto de 2020, que permite a extensão da transação também às empresa submetidas ao regime do Simples Nacional, parece ter afastado a necessidade de cumprimento das normas orçamentárias na celebração da transação por meio do seu artigo 3º. Todavia, este dispositivo ainda precisará ser interpretado para que os seus efeitos sejam bem definidos, considerando-se os objetivos desta nova lei.

Dessa forma, a despeito de a Lei de Transação ter inovado ao inaugurar um instituto tão esperado, a autoridade fazendária terá diversos desafios a enfrentar na celebração dos acordos de transação, em relação ao campo discricionário destes, mesmo que seja orientada por parâmetros normativos, mas que seguramente serão superados com o amadurecimento deste instituto.

## 7. Conclusões

Diante do estudo desenvolvido neste artigo é possível concluir que a transação pode ser definida como uma espécie de extinção do crédito tributário relativa à celebração de acordo entre a autoridade fazendária, designada pela lei, e o devedor do débito tributário, que abrange concessões mútuas e que resulta em término de litígio administrativo ou judicial.

No entanto, não se pode afirmar que a autoridade possua o mesmo grau de discricionariedade de um credor em uma transação de crédito privado, devendo respeitar os parâmetros fixados na lei. Por outro lado, mesmo em se tratando de espécie de extinção do crédito tributário, deve-se entender que esse efeito de extinção apenas é produzido após o cumprimento de todos os termos da transação, já que a celebração do acordo de transação não implica a novação do crédito, de modo que, em caso de descumprimento dos seus termos, poderá ser exigido o débito original.

Ainda em relação à definição da transação, foi afastada a ideia de que a autocomposição entre órgãos e entidades da Administração Pública, instituída pela Lei nº 13.140/2015, e também aplicável a algumas hipóteses de litígios tributários, pudesse com ela se assemelhar, já que a autocomposição representa um instituto de direito processual, não sendo apto a extinguir o crédito tributário, tal como a transação.

Além disso, a transação também não deve ser confundida com os programas de parcelamentos extraordinários (a exemplo do Refis, Paes, Paex e Lei nº 11.941/09), pois estes se tratam de hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não são acordos celebrados com autoridade designada para tanto, já que suas leis instituidoras definem previamente todas as suas concessões, além de não exigirem necessariamente uma contrapartida do devedor. Ou seja, mesmo diante da ausência de litígio, as leis instituidoras destes programas permitiam que o devedor a eles aderisse.

Relativamente à Lei da Transação (Lei nº 13.988/2020), foi possível concluir que os seus pressupostos estavam alinhados com a busca pela justiça fiscal através da realização do princípio da isonomia tributária, já que os elementos das modalidades introduzidas tiveram em vista evitar que contribuintes em situações diferentes pudessem ser beneficiados da mesma forma.

Quanto aos elementos da transação dispostos nesta lei, pode-se concluir que a transação, por se tratar de um acordo extrajudicial realizado entre autoridade fiscal e devedor, que produz efeitos de extinção do crédito tributário por força do próprio CTN, não depende de homologação judicial.

Por outro lado, também foi possível concluir que, a despeito de a transação se tratar de hipótese de extinção do crédito tributário, isso não impede que, no caso de abranger concessões como parcelamento e moratória, também produzirá efeito de suspensão da exigibilidade do débito, diante de interpretação já conferida expressamente pela Lei de Transação.

Relativamente às modalidades de transação, a admissão de descontos nos valores dos acréscimos legais da dívida na transação na cobrança do crédito da União apenas em relação aos débitos irrecuperáveis e de difícil recuperação, demonstrou a possibilidade de concessões mais vantajosas nesta hipótese justamente em razão da finalidade de se permitir a recuperação dos créditos tributários, diminuindo os custos das suas cobranças.

Além disso, a análise das características das modalidades de transação permitiu verificar que, a despeito de possuírem elementos em comum, também buscam finalidades que as diferenciam. Isso porque, enquanto se observa a ênfase à recuperação dos créditos acompanhada do auxílio aos devedores em má situação financeira na transação na cobrança dos créditos da União, na transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, nota-se a busca pelo estímulo ao término dos litígios em razão da economia de custos que disso resultará.

Relativamente aos desafios que deverão ser superados pela autoridade fiscal na celebração da transação, foi possível se verificar que, embora a lei e a portaria, que regulamentou a modalidade de transação na cobrança do crédito da União, tenham estabelecido parâmetros a serem seguidos, ainda assim, restará à autoridade fiscal proferir um juízo discricionário,

relativo à classificação dos créditos em recuperáveis, irrecuperáveis ou de difícil recuperação.

Da mesma forma, as autoridades também enfrentarão o desafio relativo à realização de análise específica para se apurar quais questões jurídico-tributárias em discussão podem ser consideradas de disseminada e relevante controvérsia jurídica, podendo assim, ser objeto da transação por adesão para término destas espécies de litígios.

Por outro lado, é imperioso afirmar que esses desafios já eram esperados, principalmente considerando-se que a transação acabou de nascer para o Direito Tributário, e mesmo assim já introduz diversas inovações no sistema tributário com a finalidade de tornar mais justa a relação entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, 512p.

ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 407-439.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. *Consensualidade na Administração Pública e transação tributária*. In: Fórum Administrativo, ano 15, n. 174, agosto/2015, Belo Horizonte: Fórum Administrativo, 2015 p. 46-54.

CARRAZZA, Roque Antônio. A extinção da punibilidade no parcelamento de contribuições previdenciárias descontadas, por entidades beneficentes de assistência social, dos seus empregados, e não recolhidas, a previdência, no prazo legal: questões conexas. In: **Justitia**, Revista do Ministério Público de São Paulo, São Paulo, v. 58, n. 174, p. 9-24, abr./jun. 1996. Disponível em: <<http://www.revistajustitia.com.br/links/edicao.php?ID=174>>. Acesso em: 28 maio 2020.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, 1152p.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 551p.

CUNHA, Leonardo Carneiro da; CABRAL, Trícia Navarro Xavier. *A abrangência objetiva e subjetiva da mediação*. In: *Revista de Processo*, ano 44, v. 287, jan/2019. Thomson Reuters Brasil Conteúdo e Tecnologia Ltda.: São Paulo, 2019, p. 531-552.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, 823p.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: Artigos 139 a 218**. vol. III. Editora Atlas S.A., 2005, 983p.

MARTINS, Andrade. Demarcação de fronteiras entre vicissitudes da obrigação tributária: a anistia em face da remissão, e ambas em face da transação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa**. vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p.59-60.


MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. Série doutrina tributária. v. XVIII. São Paulo: Quartier Latin, 2015, 292p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, 957p.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 26. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, 924p.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, 630p.



# Desigualdade e tributação: Quem paga a conta da pandemia?<sup>1</sup>

---

Aline Della Vittoria

*Mestra em Direito Internacional (UERJ). Especialista em Direito Tributário (PUC-Minas).  
Especialista em Direito Civil (UCAM). Bacharel em Direito pela Universidade Mackenzie.  
Ex-Advogada dos Correios. Ex-Advogada do BNDES. Ex-Advogada da União.  
Procuradora da Fazenda Nacional.*

**RESUMO.** A crise desencadeada pela pandemia gera a necessidade de obtenção de recursos, por meio de tributos, para custeio e manutenção de um Estado altamente endividado. O tema pertinente ao aumento da dívida pública e ao estabelecimento do equilíbrio fiscal não pode estar dissociado da discussão concernente a um modelo de tributação que seja eficaz e, sobretudo, mais justo. Eventuais mudanças na legislação tributária com vista a granjear recursos para fazer frente ao endividamento estatal não podem gerar mais despesas às classes menos favorecidas, que já sofrem com escassez de recursos e sentem os efeitos da desigualdade. Além de as propostas de reforma tributária à mesa – cujo principal foco é a simplificação - não estarem voltadas à redução de desigualdades, inexistente qualquer movimento no sentido de reforçar a necessidade de cooperação internacional na seara tributária com vista a impedir ou dificultar a ocorrência de evasão e elisão fiscais por multinacionais e indivíduos super-ricos. Os efeitos decorrentes da pandemia têm um custo que será pago por toda a sociedade por meio de tributos, e a manutenção do atual modelo resultará em uma sobrecarga de exação tributária sobre aqueles que não detêm a maior capacidade contributiva no país, seja por meio do consumo, seja por meio da tributação da renda do trabalhador assalariado. Urge que a estrutura tributária brasileira seja reformulada, adotando-se

---

<sup>1</sup> Trabalho jurídico apresentado ao Conselho Editorial designado pelas Portarias 760/2019, de 23/08/2019 e Portaria nº 9.573, de 09/05/20, nos termos do Edital PGFN nº 09/2020, alterado pelos Editais PGFN nº 10/2020 e 11/2020.

como premissas salutares a redução das desigualdades socioeconômicas e aprofundamento dos laços de cooperação internacional com vista a uma maior transparência fiscal.

**PALAVRAS-CHAVE.** Pandemia. Desigualdade. Reforma tributária.

**ABSTRACT.** The crisis triggered by the pandemic generates a need to obtain resources through taxes in order to finance and maintain a highly indebted state. The topic pertaining to the increase in public debt and the establishment of fiscal balance cannot be dissociated from discussion concerning a taxation model that is effective and, above all, more just. Possible changes in tax legislation to obtain resources to face state indebtedness cannot generate more expenses for the less favored classes, who already suffer from scarcity of resources and feel the effects of inequality. In addition to the fact that tax reform proposals at the table - whose main focus is simplification - are not aimed at reducing inequality, there is no movement to reinforce the need for international cooperation in the tax field to prevent or hinder the occurrence of tax evasion and tax avoidance by multinationals and super-wealthy individuals. The effects resulting from the pandemic have a cost, which will be paid by the whole society through taxes, and the maintenance of the current model will result in an overload of taxation on those who do not have the greatest contributory capacity in the country, either by consumption, either by taxing the income of salaried employees. It is urgent that the Brazilian tax structure be reformulated, adopting as salutary premises the reduction of socioeconomic inequalities and the strengthening of international cooperation ties aiming for greater fiscal transparency.

**KEYWORDS.** Pandemic. Inequality. Tax reform.

## 1. Introdução

A crescente dívida pública gerada pelos efeitos da Covid-19 tem suscitado a preocupação de líderes mundiais em torno da macroeconomia de seus países. O impacto da pandemia e da necessidade de isolamento social exigiu que o Estado exercesse o fundamental papel de prestar assistência

aos milhões de pessoas afetadas pelo desemprego e queda de renda, levando a um grau de endividamento público que exercerá efeitos sobre a economia por um longo tempo.

Crises como a gerada pelo coronavírus demonstram que, a despeito de qualquer ideologia político-partidária que se adote, o papel do Estado é fundamental para, por meio de uma rede de segurança, assegurar direitos básicos dos cidadãos e prover os recursos necessários para que a economia não entre em colapso. Com efeito, o auxílio emergencial pago aos brasileiros em situação de vulnerabilidade e as medidas adotadas para auxiliar o setor empresarial geraram o aumento do déficit primário brasileiro, com custo de centenas de bilhões de reais aos cofres públicos<sup>2</sup>.

No Estado Fiscal, cujo custeio e manutenção depende precipuamente da receita advinda do pagamento de tributos, as consequências negativas decorrentes da crise geram a necessidade de se angariar mais receitas que possibilitem a concessão de incentivos para o soerguimento da economia, com atração do capital estrangeiro e geração de empregos. Justamente pelo fato de o Estado ter, no tributo, sua principal fonte de receita, é que o tema envolvendo o pagamento de juros, encargos e amortização da dívida pública está fortemente associado à discussão concernente a um modelo de tributação que seja eficaz e, sobretudo, mais justo<sup>3</sup>.

Não obstante o impacto da pandemia sobre a economia brasileira e a latente necessidade de granjear receitas para a manutenção do equilíbrio fiscal, pouco ou nada se tem ouvido falar sobre um plano, na ordem tributária, apto a gerar receitas de forma justa e que não acarrete o recrudescimento das desigualdades socioeconômicas, que hoje já são abissais. Dito em termos coloquiais, pouco se tem discutido a respeito de quem, de que forma e por meio de quais tributos, pagará a conta dos efeitos decorrentes da pandemia sobre a economia.

Além de as propostas de reforma tributária em curso não se proporem a instituir um modelo de tributação voltado a reduzir as desigualdades, inexistente qualquer movimento no sentido de reforçar a necessidade de cooperação internacional na seara tributária com vista a impedir ou dificultar a ocorrência de evasão e elisão fiscais por multinacionais e indivíduos super-ricos.

<sup>2</sup> Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-acoes/acao/00S4-auxilio-emergencial-de-protecao-social-a-pessoas-em-situacao-de-vulnerabilidade-devido-a-pandemia-da-covid-19>. Acesso em: 26 jul. 2020.

<sup>3</sup> Nos dizeres do mestre: “Não constitui qualquer novidade afirmar que a quase totalidade dos Estados atuais se apresentam, do ponto de vista do seu financiamento, como Estados fiscais. O que significa um Estado financiado essencialmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com base em outros tributos ou outro tipo de receitas, os quais, acabam assim por ter um caráter relativamente marginal” (NABAIS, 2011, p. 12).

As medidas de simplificação da tributação propostas são incapazes de aumentar a incidência sobre capital, renda e patrimônio e de reduzir sobre o consumo e serviços, de molde a - atendendo ao princípio da capacidade contributiva - tornar menor o hiato existente entre os 1% mais ricos, que concentram aproximadamente 30% da renda do Brasil e a base da pirâmide.

Por outro lado, nenhuma reforma que envolva aumento de carga tributária de alguns setores será suficientemente justa e eficaz do ponto de vista da arrecadação estatal caso não se tomem medidas concretas contra a *tax noncompliance*, que é o deliberado descumprimento da legislação tributária por contribuintes com alta capacidade contributiva que visam a evitar o pagamento de tributos<sup>4</sup>.

Este artigo pretende chamar atenção para o fato de que os efeitos econômicos decorrentes da pandemia têm um custo, o qual será pago por toda a sociedade por meio de tributos. A manutenção do atual modelo resultará em uma sobrecarga de exação tributária sobre aqueles que não detêm a maior capacidade contributiva no país, seja por meio do consumo, seja por meio da tributação da renda do trabalhador assalariado, uma vez que não goza da mesma mobilidade que o rendimento advindo do capital. Urge que a estrutura tributária brasileira seja reformulada, adotando-se como premissas salutares a redução das desigualdades socioeconômicas e aprofundamento dos laços de cooperação internacional com vista a uma maior transparência fiscal.

## 2. Dados sobre desigualdade e tributação

A desigualdade socioeconômica observada não apenas no Brasil, mas em todo o mundo, é assombrosa, com diferenças abissais de renda e riqueza entre os mais ricos e a camada menos favorecida, que, além de sofrer com a escassez de recursos e condições mínimas para usufruir de uma vida digna, acabam por suportar com o maior ônus decorrente da incidência da carga tributária.

<sup>4</sup> “Nenhuma reforma será capaz de solucionar problemas econômicos que afetam negativamente a sociedade, caso não se aprofunde o debate sobre as formas possíveis de se evitar a utilização das fraudes mais variadas para evitar o pagamento de tributos. O *modus operandi* daqueles que se dedicam à prática da elisão e evasão fiscais, com a destinação de recursos e patrimônio ao exterior, torna-se cada vez mais complexo e sofisticado, sendo impensável que ainda não tenham sido adotadas, em sua plenitude, as medidas cooperativas disponíveis para recuperar créditos regularmente constituídos no Brasil em jurisdições situadas no exterior. O endurecimento das regras de previdência social e eventual oneração da carga tributária não serão suficientes para conter a vetusta revolta contra os tributos e o desejo, principalmente dos maiores detentores de riqueza, de os evitar a todo custo, mediante os mais variados tipos de planejamento tributário e blindagem patrimonial” (DELLA VITTORIA, 2020, p. 272-273).



Estudo desenvolvido por pesquisadores do Ipea e publicado pelo Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (IPC-IG/PNUD) mostrou que o Brasil está no grupo de cinco nações em que a parcela mais rica da população recebe mais de 15% da renda nacional. O 1% mais rico do Brasil concentra entre 22% e 23% do total da renda do país, nível bem acima da média internacional<sup>5</sup>.

Ainda, um Relatório intitulado *Inequalities in Brazil*, publicado em 2017 pelo Instituto OXFAM (2017), alerta que a desigualdade da riqueza no Brasil - que inclui bens materiais como imóveis ou terrenos e bens financeiros como investimentos e estoque - é ainda maior do que a desigualdade de renda: Os 1% mais ricos possuem 48% de toda a riqueza do país, e os 10% mais ricos possuem 74%, enquanto 50% da população brasileira possui 3% do total da riqueza total do país. Foi constatado que de 2000 a 2016, o número de bilionários brasileiros saltou de cerca de dez para 3180 e que, juntos, seus ativos equivalem a US \$ 135 bilhões. O mesmo estudo ressalta que suas fortunas não são totalmente fruto de seu trabalho, já que 52% dos bilionários brasileiros herdaram a riqueza de seus pais. (OXFAM BRASIL, 2017). Segundo a Revista Forbes, 206 bilionários brasileiros detinham, em 2019, mais de R\$ 1,2 trilhão (quase 20% do PIB brasileiro), sendo que R\$ 600 bilhões estão concentrados em apenas 1% das famílias, que detêm 30% de toda a renda do país.

Como se tais dados não fossem suficientes, pesquisa relativamente recente do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV/IBRE) revelou que a desigualdade no Brasil vem crescendo desde 2015 e, em março de 2019, atingiu o seu maior patamar desde o início da série histórica. Numa escala de 0 a 1 – utilizada pelo índice Gini para monitorar a desigualdade –, o Brasil ficou no patamar de 0,6257 em março de 2019. (GLOBO.COM, 2019a). Em outro estudo, dados coletados a partir das declarações de Imposto sobre a Renda de 29,1 milhões de contribuintes pessoas físicas apontaram que os brasileiros mais ricos possuem mais isenções e pagam, proporcionalmente, menos imposto do que os menos ricos e os posicionados nas faixas intermediárias de renda. (GLOBO.COM, 2019b).

Ao contrário do que se poderia esperar num contexto de crise desencadeada pela pandemia, dados recém-publicados pela OXFAM por meio do relatório “Quem Paga a Conta? – Taxar a Riqueza para Enfrentar a Crise da Covid na América Latina e Caribe” informam que os 73 bilionários da América Latina e do Caribe aumentaram suas fortunas em 17% nos meses de março a junho de 2020, num momento em que a maioria da população sofre com os efeitos da maior crise econômica, social e de saúde do planeta

---

<sup>5</sup> ONU, 2020.

no último século, com perda de empregos, fechamento de micro e pequenas empresas e previsão da entrada de 52 milhões na faixa de pobreza na América Latina e Caribe. (BOEHM, 2020).

Os números relativos à concentração de renda e riqueza são assustadores e podem ficar ainda piores se atentarmos para o fato de que estudos de desigualdade não levam em conta informações não declaradas pelos contribuintes, ou seja, recursos que são enviados para paraísos fiscais ou para jurisdições com regimes de tributação privilegiados sem o conhecimento do Fisco.

Com efeito, o atual ambiente de opacidade financeira global ainda se mostra extremamente favorável aos detentores de maior poder aquisitivo, que sempre encontram um paradeiro seguro para alocar seus recursos, esquivando-se da tributação nos países onde produzida a riqueza. Assim, muito embora coerente do ponto de vista da justiça fiscal, a solução costumeiramente apontada - consistente na tributação das grandes fortunas - seria fatalmente fadada ao insucesso, diante da extrema mobilidade e alto fluxo de riqueza e capital ao redor do globo.

A regressividade de muitos sistemas tributários nacionais resulta, em grande parte, da própria existência de jurisdições garantidoras de sigilo, mantenedoras de regimes de tributação favorável. De fato, a redução de alíquotas é um negócio extremamente lucrativo para pequenos países que, ao fomentar a denominada *race to the bottom*, geram consequências nefastas aos sistemas tributários locais, que acabam por conceder isenções e outros benefícios apenas com o intuito de manter a competitividade no cenário internacional.

Diante de um cenário de guerra fiscal internacional, países em desenvolvimento, como o Brasil, tendem a reduzir a tributação sobre os rendimentos do capital, com vista a atrair os investidores que sempre estão em busca das melhores oportunidades de negócios. Consequência disso é que os governos deixam de arrecadar receitas tributárias advindas do capital, da renda e do patrimônio, agravando a desigualdade. Esse agravamento se dá de duas formas: primeiro, por meio da transferência do ônus da carga tributária àqueles que detêm menor capacidade contributiva e, segundo, pela insuficiência de recursos oriundos do pagamento de tributos para fornecer prestações positivas que permitam condições mínimas de igualdade de oportunidades no hipotético ponto de partida rawlsiano. (RAWLS, 2016)<sup>6</sup>.

Nesse contexto, um sistema tributário regressivo, ou seja, que não atenta para o princípio da capacidade contributiva e tributa de forma

---

<sup>6</sup> De acordo com o segundo princípio de Justiça de John Rawls, as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer a dois requisitos: (a) estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos, em condições de equitativa igualdade de oportunidades; e (b) devem representar o maior benefício possível à camada menos favorecida da sociedade.

proporcionalmente mais gravosa as camadas menos favorecidas, tende a agravar o cenário de desigualdade. Mais ainda, a falta de transparência fiscal (ou opacidade) somada a um sistema tributário regressivo e injusto, perpetua e aprofunda as desigualdades e faz com que a conta seja sempre paga por aqueles cujo capital é mais facilmente tributado, já que não têm as mesmas ferramentas de evasão e elisão à disposição de bilionários e grandes corporações.

A desigualdade extrema, muito além de gerar iniquidades do ponto de vista de justiça social, acarreta severos danos a algumas das liberdades básicas dos indivíduos, sendo prioritária a adoção de uma política tributária que foque na redistribuição de renda e consequente redução das diferenças socioeconômicas entre os indivíduos.

Porém, a mera adoção de políticas tributárias redistributivas é insuficiente diante do problema, devendo-se, em acréscimo, procurar garantir a correta alocação de recursos. Nesse aspecto, é intuitivo o fato de que, quanto menor a transparência fiscal, maior a transferência de riquezas para jurisdições que garantam o segredo bancário. Como consequência disso, faltam os recursos básicos, dependentes das verbas de oriundas dos tributos, que seriam revertidas em prestações positivas estatais a determinada sociedade (RIBEIRO, 2020)<sup>7</sup>.

A preocupação inicial, portanto, consiste em apontar a existência de uma abissal e crescente desigualdade, que pode ainda piorar em razão da modelação de um sistema tributário injusto e regressivo, que tributa de forma mais pesada as camadas menos favorecidas. Por outro lado, a falta de transparência proporciona que os maiores detentores de riqueza e de capital produzidos em determinado país movimentem com facilidade seus recursos ao redor do globo, esquivando-se da incidência da carga tributária e, em contrapartida, onerando a renda assalariada e o consumo. Pontuada a problemática

---

<sup>7</sup> Muito embora tenhamos como premissa o tributo como principal fonte de receita do Estado Fiscal, não poderíamos deixar de fazer menção à Teoria Monetária Moderna (MMT), de Warren Mosler e L. Randall Wray e difundida no Brasil por André Lara Resende. Segundo referida teoria, os governos não necessitariam da receita advinda do pagamento de tributos, uma vez que podem emitir moeda, não enfrentando limites financeiros ao seu próprio financiamento. Consoante Ribeiro (2020): “[...] enquanto o gasto público e a compra de títulos pelo governo criam moeda, a arrecadação tributária e a venda de títulos públicos a destroem. Assim, os déficits públicos são superávits privados. Em consequência, os déficits do tesouro não pressionam as taxas de juros para cima, uma vez que o endividamento do governo, ao contrário do que se dá com os entes privados, não leva ao aumento da sua fragilidade financeira. Com o fim do padrão-ouro, o Estado que emite a sua própria moeda fiduciária ganha soberania monetária, não estando sujeito a qualquer limitação operacional ou restrição financeira à realização de despesas, uma vez que, ao gastar, sempre e inevitavelmente, emite moeda, sendo a única limitação econômica a qual está submetido, é a da capacidade de oferta da economia, que, quando superada, poderá provocar desequilíbrio nas contas externas e inflação. De acordo com essas ideias, o papel dos impostos deixa de ser o financiamento do gasto público, uma vez que o Estado já detém a moeda antes de gastar”.

relativa à desigualdade e sua relação com a tributação, de se analisar alguns dos motivos que levam à regressividade do sistema tributário nacional.

### 3. Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro

É conhecido o fato de que o sistema tributário brasileiro é dotado de caráter regressivo, haja vista que a carga tributária incide majoritariamente sobre o consumo, desconsiderando a capacidade contributiva daquele que consome determinado bem. Dito de forma didática, os indivíduos que auferem maior renda acabam por suportar menor carga fiscal graças à capacidade de poupar e ainda obter rendimentos ou frutos a partir do capital investido ou acumulado.

Nesse contexto, o processo de acumulação de capital tende a agravar o problema concernente à extrema desigualdade entre os que estão no ápice e na base da pirâmide, uma vez que a sociedade de rentistas terá melhores investimentos e acumulará riqueza em velocidade muito superior em relação a pequenos poupadores, ou a assalariados. (PIKETTY (2014, p. 555)<sup>8</sup>. Por outro lado, um sistema tributário regressivo, cuja exação incide mais fortemente sobre o consumo do que sobre o capital, favorece o aumento da desigualdade e gera consequências extremamente negativas, inclusive para a economia. (STIGLITZ, 2016, p. 353-354)<sup>9</sup>.

De acordo com Ribeiro (2015, p. 136)<sup>10</sup> a tributação sobre o consumo visa a atender muito mais ao interesse arrecadatório do Estado sob a

<sup>8</sup> “Essa desigualdade exprime uma contradição lógica fundamental. O empresário tende inevitavelmente a se transformar em rentista e a dominar cada vez mais aqueles que só possuem sua força de trabalho. Uma vez constituído, o capital se reproduz sozinho, mais rápido do que cresce a produção. O passado devora o futuro”.

<sup>9</sup> Dentro do cenário norte-americano, mas que também se aplica à experiência brasileira, Stiglitz (2016, p. 353-354) explica que, dentre os fatores pelos quais a desigualdade sufoca a recuperação da economia, está a perda do poder de consumo da classe média: “Há quatro motivos principais pelos quais a desigualdade sufoca a recuperação. O mais imediato é que a classe média americana está fraca demais para sustentar os gastos de consumo que, historicamente, impulsionaram nosso crescimento econômico. Enquanto o 1% mais rico ficou com 93% do crescimento das rendas em 2010, as famílias de classe média – que têm maior probabilidade de gastar do que de poupar e são, em certo sentido, as verdadeiras geradoras de empregos – têm rendas familiares mais baixas, ajustadas de acordo com a inflação, do que em 1996. O crescimento na década anterior à crise era insustentável – exigia que os 80% da base da pirâmide consumissem cerca de 110% da sua renda. Em segundo lugar, o esvaziamento da classe média a partir da década de 1970, um fenômeno que só se interrompeu brevemente durante os anos 1990, faz com que essas pessoas não sejam capazes de investir no futuro, por meio da educação para eles e seus filhos, e do empreendedorismo, abrindo ou aprimorando empresas. Em terceiro lugar, a fraqueza da classe média está prejudicando as receitas fiscais, principalmente porque os ocupantes do topo da pirâmide têm muito talento para fugir dos impostos e convencer Washington a lhes conceder isenções fiscais [...]”.

<sup>10</sup> “Com isso, a tributação deixa de basear-se na justiça fiscal e na capacidade contributiva

ótica liberal da neutralidade e eficiência econômica do que promover, propriamente, a justiça fiscal e a redução de desigualdades. Em outras palavras, a tributação mecanizada sobre o consumo (e não sobre o capital) se volta mais ao pragmatismo e eficiência na arrecadação, pouco dizendo a respeito de se estabelecer um sistema tributário mais justo e menos regressivo. Foi esse mesmo pragmatismo que orientou a instituição da extinta CPMF, bem como recentes cogitações de se propor um tributo sobre transações eletrônicas a ser pago por todos os contribuintes que se valem de meios digitais – o qual incidiria, em última análise, também sobre o consumo.

A opção da qual se valem sucessivos governos ao procurar tributar bases dotadas de menor mobilidade e, portanto, com pouca possibilidade de evasão, torna o sistema tributário brasileiro cada vez mais regressivo e apenas protela um problema que já deveria ter sido enfrentado, que é o relativo à *tax noncompliance* e à utilização de *offshore* em paraísos fiscais visando ao não pagamento de tributos. Esse verdadeiro utilitarismo fiscal tem tornado o sistema tributário brasileiro com contornos cada vez mais regressivos, com cada vez mais ricos pagando menos tributos e as camadas menos favorecidas pagando mais.

O Nobel em Economia Stiglitz (2016, p. 73) explica, em poucas linhas, aspectos cruciais concernentes ao fenômeno da desigualdade e sua relação com a baixa tributação dos mais ricos e mobilidade do capital:

O fato de que os ganhos de capital são tributados com taxas muito baixas é um dos motivos pelos quais os ricos ficam mais ricos. Eles podem abrir contas corporativas em algum centro *offshore* (paraíso fiscal no exterior), deixando o dinheiro acumular lá como se fosse um plano de previdência privada ilimitada e isenta de impostos, contanto que não tragam o dinheiro de volta para casa.

Quando se fala em desigualdade extrema, deve-se levar que a velocidade de acúmulo de capital dos rentistas é muito superior àquela verificada em relação aos assalariados ou pequenos poupadores. Por outro lado, resta evidente que a sociedade de rentistas não paga todos os tributos que teriam de condições de pagar no país da fonte. Ao contrário, aplicam seus recursos em jurisdições que lhes garantem a confidencialidade das contas, onde pagam pouco ou nenhum tributo, acumulando, assim, cada vez mais riquezas. Resultado das práticas de *tax noncompliance* por grandes

---

para fundar-se em critérios utilitaristas lastreados na maior praticabilidade da arrecadação, desaguando em um sistema tributário que, longe de servir de instrumento de combate às desigualdades sociais, acaba as exacerbando. É o fenômeno da neotributação, na dicção de Marciano Buffon e Mateus Bassani [...]”.

corporações e indivíduos dotados de alto poder aquisitivo é que a carga tributária acaba por ser suportada por aqueles que não conseguem poupar ou que têm pouca ou nenhuma possibilidade de transferir seus recursos para jurisdições situadas no exterior.

#### 4. Reformas tributárias

Atualmente, há três principais propostas de reforma tributária em curso no Brasil; todas com foco na simplificação e racionalização da tributação incidentes sobre produção e venda de bens e na prestação de serviços, mas nenhuma com o escopo de reduzir a desigualdade extrema mediante um modelo de tributação que incida mais fortemente sobre o capital, o patrimônio e a renda.

A primeira delas é a PEC 45/2019, elaborada pelo *think tank* Centro de Cidadania Fiscal (CCIF) e apresentada pelo Deputado Baleia Rossi (MDB/SP), cujo principal aspecto diz respeito à substituição de diversos tributos indiretos (IPI, ICMS, ISS e PIS/COFINS) pelo Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), um imposto similar ao IVA, composto de alíquotas federais, estaduais e municipais - cada qual a ser definida pelo respectivo ente federativo. Referida proposta visa, basicamente, à simplificação tributária, mediante a substituição de cinco tributos incidentes sobre bens e serviços por um único, com a repartição do produto da arrecadação entre União, Estados e Municípios.

De forma similar ao texto da PEC nº 45/2019, a PEC nº 110/2019 também tem como principal objetivo a simplificação e racionalização da tributação sobre a produção e venda de bens e a prestação de serviços, com a extinção de diversos tributos de titularidade da União, Estados e Município e sua substituição por um imposto único (IBS). Ambos os projetos preveem, ainda, a criação de um imposto seletivo federal semelhante às *excise taxes*.<sup>11</sup>

Algumas das principais diferenças entre as duas PECs concernem, de forma sintetizada: i) ao número de tributos substituídos pelo IBS, que no caso da PEC nº 45/2019 são cinco (IPI, ICMS, ISS e PIS/COFINS), ao passo que no texto de iniciativa do Senado Federal são nove (IPI, ICMS, ISS, PIS/PASEP, IOF, COFINS, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação); ii) à competência tributária do IBS, que de acordo com o texto da primeira é um tributo de

<sup>11</sup> Muito embora o foco do texto inicial da PEC nº 110/2019 seja, de fato, a simplificação e a racionalização tributárias, é de se mencionar a existência de Emenda apresentada pelo Senador Randolfe Rodrigues (REDE) para instituir a cobrança de Imposto sobre a Renda sobre lucros e dividendos e JCP, além de propor a alteração das regras concernentes às alíquotas do ITCMD e alteração das alíquotas e base de cálculo do ITR.

competência federal, instituído mediante lei complementar federal, enquanto de acordo com a segunda é um tributo estadual, instituído mediante processo legislativo no Congresso Nacional; e <sup>12</sup> iii) às formas de determinação das alíquotas do IBS, que, consoante regras da primeira proposta são fixadas por meio de lei de cada ente federativo, enquanto o texto da PEC nº 110 prevê que a fixação de alíquotas dependeria da edição de lei complementar federal. O texto da última proposta citada altera, ainda, a redação do art. 155, III, da CRFB/88, para fazer incidir o IPVA sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, *aquáticos* e *aéreos*, demonstrando tímida disposição de tributar os detentores de maior capacidade contributiva.<sup>13</sup>

Já o texto de reforma tributária apresentado pelo Governo em 21 de julho de 2020 (PL nº 3.887/2020) é ainda mais modesto, limitando-se a trazer, em sua primeira etapa, a unificação do PIS/PASEP e COFINS com a criação da CBS (Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços), uma espécie de IVA.<sup>14</sup> Conforme a EM nº 00274/2020 ME, “mediante a técnica de tributação do valor adicionado, essa nova legislação garante neutralidade, alinhamento internacional, simplificação e transparência na tributação do consumo”.<sup>15</sup>

O que se constata, dos projetos supracitados, é que se está a operar uma verdadeira reforma fiscal – e não meramente tributária -, já que envolve não apenas a matéria relativa aos tributos, propriamente ditos, mas o próprio modelo federativo, por fixar critérios de partilha do produto da arrecadação e poder de regulamentação de cada qual dos entes da Federação.

Embora se reconheça a salutar importância de ser conferida maior simplicidade ao complexo sistema tributário brasileiro – o que pode possibilitar, inclusive, o fechamento de algumas brechas legais que permitem a ocorrência de planejamentos tributários abusivos – essa medida é incapaz de, por si só, evitar o recrudescimento das desigualdades socioeconômicas já tão acentuadas.

Assim, não obstante as propostas em comento tragam em seu bojo as almejadas simplificação e racionalização tributárias, bem como uma tentativa de estruturação mais equilibrada do sistema de competências envidada

<sup>12</sup> Além destas, ainda existem outras diferenças, tais quais as consistentes no sistema de repartição do produto da arrecadação, nos prazos de transição, na concessão de benefícios fiscais e na vinculação da arrecadação do IBS.

<sup>13</sup> O parágrafo 6º excetua, de tal regra, a propriedade de “veículos de uso comercial destinados exclusivamente à pesca ou ao transporte público de passageiros ou de cargas”, nos termos de lei complementar a ser editada.

<sup>14</sup> Tem sido noticiado que a reforma tributária do governo será apresentada em quatro etapas, ainda não tendo sido encaminhada a segunda etapa do projeto até o fechamento do presente artigo, em julho de 2020.

<sup>15</sup> Cf. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1914971&filename=Tramitacao-PL+3887/2020](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1914971&filename=Tramitacao-PL+3887/2020). Acesso em: 24 jul. 2020.

mediante a unificação de diversos tributos incidentes sobre o consumo, ainda são insuficientes para combalir o caráter regressivo do atual sistema.

## 5. Necessidade de construção de um modelo de sistema tributário progressista

Piketty (2014) em sua célebre obra *O Capital no Século XXI*, assevera que, em decorrência do empenho de diversos estudiosos, foi possível coletar um banco de dados histórico relativamente grande sobre a estrutura da renda da riqueza nacional e também sobre a evolução das distribuições de renda e riqueza, abrangendo três séculos e mais de vinte países. A ideia central é de que existe a tendência de que, no longo prazo, a taxa de retorno de capital exceda o ritmo do crescimento econômico ( $r > g$ ), e isso leve a uma alta concentração de riqueza. Um dos principais fatos que Piketty (2014), pôde verificar é que a desigualdade de riqueza é sempre muito maior do que a desigualdade de renda e ele vê isso como decorrência do modelo dinástico de acumulação de riqueza, pelo qual as pessoas acumulam riqueza não apenas para usufruir durante um ciclo de vida, mas também para transmitir sua riqueza para as próximas gerações, ou simplesmente pelo prestígio que advém da acumulação da riqueza.

Para reduzir desigualdades é necessário reverter o quadro que faz com que a taxa de crescimento do capital se dê em velocidade muito superior àquela verificada em relação à renda. Por outro lado, para que se desenvolva um modelo de sistema tributário mais justo e progressivo, em que cada um pague de acordo com sua efetiva capacidade contributiva – tendo como efeito a redução de desigualdades – faz-se imprescindível uma reforma tributária voltada a onerar mais pesadamente e de forma eficaz os detentores de maior capital e riqueza passíveis de acúmulo.

Um sistema tributário progressivo se caracteriza, basicamente, pelo aumento da responsabilidade tributária à medida que o tamanho da base tributável aumenta. No que diz respeito ao sistema tributário brasileiro, entendemos que antes mesmo de uma ampla reforma que preconize a tributação sobre capital e patrimônio, deveria ser levada a efeito uma reforma política. Isso porque o desenho do sistema tributário brasileiro, de caráter notoriamente regressivo, não é resultado do acaso, mas sim da influência de sucessivos grupos e setores empresariais poderosos que, mediante *lobby* e em contrapartida de financiamento de campanhas eleitorais, acabam por influenciar a edição de proposições legislativas que lhes são favoráveis.

Abstraido tal aspecto – que demanda um outro estudo mais aprofundado quanto à influência do poder econômico sobre o processo eleitoral –, parece claro que, a fim de que os maiores detentores de capacidade



contributiva no país sejam efetivamente atingidos pelo efeito de uma reforma tributária, é necessário reduzir a velocidade da taxa de crescimento do capital em relação à taxa de crescimento da renda. A questão principal que se coloca é: que modelo de sistema tributário seria apto a promover essa mudança?

Pois bem, consideradas as três possíveis bases tributáveis (riqueza, renda e consumo), a redução da taxa de crescimento do capital em relação à taxa de crescimento da renda - com efetivo suporte da carga tributária pelos detentores de maior capacidade contributiva - deve se dar, em primeiro lugar, por meio da tributação sobre a *riqueza*.

Uma reforma tributária que tenha o real escopo de tributar com maior intensidade a riqueza, deve se pautar pela adoção de alíquotas progressivas (DERZI, 1998, p. 8)<sup>16</sup> a tributos incidentes sobre a herança, doação e propriedade, de molde a atender ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no 145, § 1º, da CFRB/88. (MACEDO, 2014, p. 277)<sup>17</sup>.

Nessa linha, não há que como se falar em uma reforma que efetivamente atenda ao princípio da capacidade contributiva sem cogitar na instituição de um IGF, previsto no art. 153, VII, da CFRB/88 de caráter progressivo, graduando-se as alíquotas conforme o tamanho da base tributável. Por outro lado – e no contexto da pandemia -, também seria uma alternativa a instituição de um tributo provisório sobre resultados extraordinários de grandes corporações que tenham maximizado seus lucros durante o período de crise, como é o caso da indústria farmacêutica e o setor de telecomunicações.

Outro ponto do qual não se pode descurar é a necessidade de estabelecer cobrança de IPVA sobre a propriedade de bens como lanchas, iates, helicópteros, jatinhos e aviões particulares. Diante do julgamento do STF no RE nº 379572, impõe-se agora ao legislador constitucional incluir expressamente, dentro do conceito de veículos automotores, aqueles meios de transporte que só podem ser objeto de aquisição por indivíduos muito ricos, atendendo ao princípio da capacidade contributiva.<sup>18</sup>

<sup>16</sup> A respeito da progressividade, Derzi (1998, p. 8) salienta que “princípios como progressividade, pessoalidade ou seletividade servem às democracias que se dizem compromissadas com a igualdade e a justiça social”.

<sup>17</sup> Nos dizeres de Macedo (2014, p. 277): “Nesse sentido, no tocante à função tributária dos impostos, a pessoalidade, a seletividade, a progressividade são elementos que a lei deve efetivar na busca de uma maior justiça tributária, a fim de alcançar a almejada igualdade social do atual Estado Democrático de Direito, conferindo-se maior concretude possível aos direitos fundamentais, num papel de redistribuição mais justa da riqueza”.

<sup>18</sup> Repise-se, nesse ponto, que o texto inicial da PEC nº 110/2019 altera a redação do art. 155, III, da CFRB, para fazer incidir o IPVA sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, *aquáticos e aéreos*.

Muito embora a riqueza seja a base tributável mais apta a fazer incidir a carga tributária sobre os detentores de maior capacidade contributiva, ainda há margem para que se utilize também a renda como base tributável viável à promoção de uma política redistributiva. De acordo com Saez e Murphy (2019, p. 133), os indivíduos mais ricos podem responder de duas formas diferentes a um aumento na carga tributária: primeiro, podem alterar o seu real comportamento econômico, seja trabalhando menos horas, ou escolhendo carreiras menos lucrativas – e, portanto, passando a ter uma menor base tributável.<sup>19</sup> A segunda opção – e também mais comum, segundo referidos autores, é a evasão fiscal. E como combater a evasão fiscal? A resposta de referidos autores é simples: por meio da adoção de políticas voltadas ao seu combate e da reforma de determinadas legislações dotadas de brechas e de favorecimento de determinadas formas de rendimentos sobre outras, considerados facilitadores desse tipo de prática.<sup>20</sup>

Nesse particular, de se observar que a legislação brasileira isenta, do pagamento do Imposto sobre a Renda incidente na Fonte, as ordens de pagamento efetuadas a título de lucros ou dividendos para beneficiários, pessoas físicas ou jurídicas, sejam elas domiciliadas no Brasil ou no exterior<sup>21</sup>. É mais que passada a hora de se colocar um termo à mencionada isenção sobre lucros e dividendos, que inclusive estimula o fenômeno da *pejotização*, pelo qual pessoas físicas, abrindo pessoas jurídicas com o único intento de perceber rendimentos altíssimos, paguem menos impostos do que, proporcionalmente, suportam um assalariado

<sup>19</sup> Interessante registrar, quanto ao segundo comportamento de indivíduos super-ricos diante do aumento da carga tributária (evasão fiscal), que em um pequeno livro de 1940 intitulado “How to Pay For the War”, John Maynard Keynes elaborou um plano sobre como o governo britânico deveria pagar a enorme quantidade de dívida contraída na longa guerra contra a Alemanha, face à combinação de desemprego e inflação alta. Em linhas gerais, o plano keynesiano de recuperação da economia era radical e preconizava diversas medidas de interferência estatal na economia – como o controle de preços e o aumento de tributos –, porém foi rejeitado pelo Labour Party, dentre outros motivos, por não ter sido hábil a resolver a evasão fiscal de indivíduos ricos.

<sup>20</sup> “There are two ways, after all, that the wealthy can respond to higher taxes. The first is by changing their real economic behavior: working fewer hours, for example, or choosing less-lucrative careers. There’s not much that can be done to prevent them from doing so, it’s their right. The second – and far more common – response is tax avoidance. And tax avoidance, in contrast to more fundamental responses to taxes, can be drastically reduced by policymakers. When companies book profits in tropical islands, when lawyers incorporate, when doctors invest in tax shelters – they are not driven by laws of nature. Such actions arise when the tax code favors certain forms of income over others, and when governments let people exploit these differences”.

<sup>21</sup> O art. 10, caput, da Lei nº 9.249/95 estabelece que “Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda retido na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

(alíquota de 16%, *versus* a alíquota de 22,5% a 27,5% suportada pelo último). Mais ainda, essa regra permite que grandes multinacionais que tenham filiais ou subsidiárias no território brasileiro, auferindo aqui os seus lucros, remetam valores vultosos para o exterior sem a incidência de qualquer imposto. (SILVEIRA, 2003, p. 403).<sup>22</sup>

Além da premente necessidade de tributação dos lucros e dividendos, há que se cogitar na ampliação da faixa de isenção do Imposto sobre a Renda, possibilitando um aumento substancial na renda disponível a indivíduos que suportam uma carga tributária desproporcional em relação aos seus vencimentos. Também a ampliação de programas de transferência direta de renda ainda na fase pré-tributos, como o bolsa família, é importante para estabelecer condições mínimas aos indivíduos para que tenham acesso a oportunidades que lhes propiciem maior mobilidade social. (DERZI, 2003, p. 149-176)<sup>23</sup>.

Indo ainda mais longe, a principal fonte de receita do Estado – abstraindo-se a discussão concernente ao desejo de se ter um Estado menos inflado e ocioso – deve ser oriunda do pagamento de tributos por aqueles que mais podem suportá-lo, e não daqueles que, na fase pós-tributos, sequer têm como prover ao próprio sustento.

É farto o número de estudos que demonstram que a tributação sobre o consumo atinge de forma mais danosa a camada menos favorecida da população, que acaba por despender grande parte de sua renda no pagamento de impostos incidentes sobre itens de cesta básica, não conseguindo poupar o suficiente para sequer acumular um patrimônio passível da incidência de carga tributária.

Esse triste dado estatístico pode ser minimizado se, em conjunto com as medidas anteriormente preconizadas, o princípio da seletividade<sup>24</sup> for adequadamente aplicado em relação à base tributável consumo, reduzindo-se a carga tributária sobre os bens de primeira necessidade e aumentando

<sup>22</sup> No que diz respeito, especificamente, à remessa de lucros para o exterior, Silveira (2003, p. 403). registra: “Dessa forma, a situação legislativa atual no que tange às remessas de lucros é de total liberdade tanto no aspecto quantitativo, quanto no tributário, não havendo mais quaisquer restrições desta ordem aos pagamentos efetuados a tal título”.

<sup>23</sup> Derzi (2003, p. 149-176) assevera que Rawls condiciona a admissão da teoria da renda mínima à participação no mercado de trabalho, com o propósito de evitar a ociosidade: “É verdade que a teoria da renda mínima ou do imposto negativo tem dificuldade de se conciliar com as teorias de justiça tributária mais difundidas. Se há justiça em uma determinada sociedade, então estarão satisfeitos (ou deveriam estar) os bens primários, fundados na liberdade, como a saúde, a educação, a previdência, o transporte, sendo desnecessário o programa de renda mínima, como preconizou Rawls. Mais recentemente, ao admiti-lo, o filósofo condicionou-lhe a concessão à participação no mercado de trabalho, com que se coibiriam seus efeitos desincentivatórios à atividade produtiva. Na teoria de Dworkin, é lógico pensar em imposto negativo, mas segundo suas ponderações, em certas circunstâncias o programa poderá acentuar as diferenças em lugar de atenuá-las”.

<sup>24</sup> A seletividade é obrigatória para o IPI e facultativa no que diz respeito ao ICMS (Arts. 153, § 3º e 155, § 2º, da CRFB).

sobre bens considerados supérfluos. Infelizmente, quando o assunto é fixação de alíquotas em razão da essencialidade, verificam-se enormes distorções nas legislações estaduais; ao ponto de itens como o bacalhau, o salmão e o papel higiênico de folha dupla serem considerados itens de cesta básica no Estado do Rio de Janeiro e, portanto, sujeitos à alíquota zero no que diz respeito ao ICMS.<sup>25</sup> Por consistir em instrumento para a efetivação da justiça fiscal – conjuntamente com medidas essenciais que priorizem a tributação da riqueza e da renda – as distorções verificadas na graduação de alíquotas conforme a essencialidade dos bens devem ser objeto de discussão e correção na esfera de cada ente competente.

## 6. Cooperação e transparência fiscal internacional

Por fim, deve-se assinalar que qualquer reforma tributária voltada à tributação mais onerosa sobre os mais ricos não será eficaz do ponto de vista arrecadatório caso o Estado brasileiro não desperte para a necessidade de se adotar medidas concretas voltadas a assegurar maior transparência fiscal. Isso envolve a adoção de uma legislação doméstica que seja mais clara quanto às hipóteses em que uma prática elisiva pode ser considerado abusiva, além da obstrução de brechas legais eventualmente existentes para a prática de planejamentos tributários inconsistentes e da assunção de compromissos internacionais que possibilitem o rastreamento e a apreensão do patrimônio e do capital situado em contas bancárias no exterior.

Nesse aspecto, interessante salientar que a EM nº 00274/2020 ME, que acompanhou o PL nº 3.887/2020, demonstra que uma preocupação central do projeto de reforma tributária apresentado pelo governo é o de se adequar, em diversos pontos ressaltados, às recomendações propostas pela OCDE para melhoria do sistema tributário brasileiro. Sucede que, uma das principais metas dos 15 planos de ações BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), de iniciativa da OCDE / G20, é o de obter a coordenação, harmonização e inclusão por meio do consenso e do multilateralismo, com vista à promoção de uma maior transparência fiscal internacional e ao combate à evasão e elisão fiscais.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> Informações disponíveis em: [http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A2392001&\\_afzLoop=14775150237130773&\\_afzWindowMode=0&\\_afzWindowId=null&\\_adf.ctrl-state=1aqmd4qb06\\_1](http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/oracle/webcenter/sitestructure/render.jspx?datasource=UCMServer%23dDocName%3A2392001&_afzLoop=14775150237130773&_afzWindowMode=0&_afzWindowId=null&_adf.ctrl-state=1aqmd4qb06_1). Acesso em: 25 jul. 2020.

<sup>26</sup> Diga-se, de forma resumida, que a queda na arrecadação tributária verificada em diversos países em razão da transferência de lucros para regimes fiscais privilegiados ensejou, inicialmente, um movimento em prol da transparência fiscal, motivando a celebração de acordos de cooperação para a troca de informações, assim como o lançamento, pela OCDE, de um plano de ações

Dessa forma, uma reforma tributária que não contemple dispositivos que favoreçam maior transparência,<sup>27</sup> trazendo conceitos precisos acerca das mais diversas formas de abuso no planejamento tributário e estruturando seus órgãos de modo a promover uma troca cada vez mais intensa de informações de cunho fiscal, está longe de ser uma reforma capaz de atender à própria finalidade do conceito BEPS da OCDE, que é de evitar a erosão das bases tributáveis dos países onde produzida a riqueza.

Não basta, pois, a modificação da legislação tributária pátria, mas importa também a efetiva aplicação dos tratados internacionais ratificados pela República Federativa do Brasil voltados a propiciar maior transparência fiscal e a efetiva tributação de sonegadores fiscais e de grandes corporações que evitam o pagamento de tributos por meio de planejamentos tributários abusivos e que envolvam a transferência artificial de lucros.

De acordo com Della Vittoria (2020, p. 268):

aqueles que conseguem se esquivar, efetivamente, do pagamento de tributos, são os indivíduos mais ricos e, portanto, os que menos necessitam das prestações positivas estatais. Os resultados são desastrosos e repetem sempre os mesmos padrões: perda da arrecadação estatal, aumento do endividamento público, oneração da carga tributária sobre a classe média e baixa e aumento da desigualdade, com riscos ao próprio Estado Democrático de Direito. Nesse contexto, busca-se evidenciar o conjunto de fatores que potencializa a perda da arrecadação fiscal dos países no Estado da Sociedade de Risco: a fuga de tributos por aqueles que poderiam arcar com um peso maior da carga tributária; a limitação da soberania fiscal dos países gerada pela livre circulação de capitais; a remessa de capitais para jurisdições em que a tributação é nula ou baixa, com garantia da confidencialidade das contas, além do incremento de novas tecnologias como o uso de criptoativos em contraposição ao sistema financeiro atual.

Exemplo notório da deficiência de atendimento às recomendações inseridas na iniciativa BEPS, diz respeito à falta de eficácia da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária (Convenção CoE / OCDE). Embora referida convenção tenha sido ratificada

---

visando a combater a erosão da base e transferência artificial de lucros. Nesse contexto, em julho de 2013, a OCDE lançou o Plano de Ação da OCDE / G20 BEPS, que identificou quinze cursos específicos de ação a serem adotados como “Ações”.

<sup>27</sup> Embora o art. 116, parágrafo único, do CTN, inserido pela LC nº 104/2001, seja considerado por muitos como uma “norma geral antielisiva”, sua aplicação tem sido objeto de muitas controvérsias, devido à falta de regulamentação de seu parágrafo único.

em junho de 2016 e consista no mais amplo instrumento voltado à cooperação administrativa internacional em matéria tributária - prevendo, dentre as diversas modalidades de assistência, aquela voltada à recuperação de tributos em território estrangeiro - o Brasil está impossibilitado, pelo princípio da reciprocidade e em razão das reservas formuladas, de solicitar alguns tipos de assistência aos demais Estados Partes.<sup>28</sup>

O estabelecimento de uma extensa rede de cooperação é de suma importância, uma vez que, em respeito à soberania externa de cada Estado, o intercâmbio de informações e assistência para a recuperação de créditos somente pode ocorrer mediante mecanismos legais que possibilitem que os dados possam ser obtidos e trocados entre as diversas jurisdições. Dito em outros termos, uma situação que envolva a troca de informações entre países, assim como assistência na cobrança de tributos, parte do pressuposto da existência de um instrumento de cooperação voltado à transparência fiscal.

De se dizer que, ainda que venha a ser apresentada uma reforma tributária que priorize a tributação sobre a riqueza e a renda, esta de nada valerá se não forem adotadas, concomitantemente, medidas que visem a obstruir as brechas utilizadas para a transferência artificial de lucros e ocultação de bens e blindagem patrimonial no exterior, bem como outras que assegurem a aplicação de tratados específicos em matéria tributária com foco não apenas na troca de informações, mas também em outras formas de assistência, como aquela voltada à recuperação de tributos fora do território nacional.

Por fim, medidas adotadas por países como Reino Unido e Estados Unidos, embora estejam ainda um pouco distantes da realidade brasileira, devem ser desde já objeto de debate, visando à sua implantação no médio e longo prazo. Uma delas diz respeito ao programa que encoraja *whistleblowers*, isto é, indivíduos que tenham conhecimento da prática de *tax noncompliance*, de entregarem informações relevantes às autoridades fiscais em troca de recompensa em dinheiro. Programas de proteção aos *whistleblowers* têm sido constantemente utilizados nos Estados Unidos, com um ótimo retorno para os cofres públicos.<sup>29</sup> A título de exemplo, em 2018 o IRS reportou ter

<sup>28</sup> Exploramos com profundidade o tema em nossa obra *Cooperação Administrativa para a Cobrança Extraterritorial de Tributos: uma Demanda do Estado Fiscal*. De forma resumida, tal problemática pode ser resolvida mediante a retirada das reservas pelo Estado brasileiro e a estruturação dos órgãos de cobrança e fiscalização nacionais para que possam receber pedidos oriundos do exterior.

<sup>29</sup> A legislação norte-americana concede ao *whistleblower* um percentual que varia de 15% a 30% do valor que o IRS recupera em razão das informações prestadas ao Fisco (26 U.S.C. § 7623). Um dos requisitos para a participação no programa como *complainant* é o de que a dívida total com o IRS exceda US \$ 2 milhões, incluindo juros e multas. Além disso, se a pessoa que deve tributos é um indivíduo (e não uma pessoa jurídica), o contribuinte deve ter ganho pelo menos US \$ 200.000 em um dos exercícios em que deve os tributos. As pessoas que participaram de fraudes fiscais que depois as denunciam ao IRS somente podem ser elegíveis para um prêmio se não planejaram e iniciaram a fraude, bem como se não foram condenadas em um processo criminal relacionado à *tax noncompliance*.

recuperado aproximadamente US\$ 1 bilhão e meio aos cofres públicos, em troca do pagamento de pouco mais de US\$ 300 mil a título de compensação aos *whistleblowers*. (U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY, 2018).

## 7. Conclusões

A crise desencadeada pela pandemia, com redução drástica dos níveis de atividade econômica, gerou a necessidade de que o Estado exercesse o papel de emitir moeda para salvaguardar a população mais vulnerável e possibilitar que médias e pequenas empresas preservassem emprego e renda para os trabalhadores. A reação de governos de todo o mundo elevou em muito o endividamento público – no Brasil, a dívida pública pode ficar próxima de 100% do PIB-, em um momento em que a arrecadação tributária sofre queda.

Diante do forçoso crescimento dos gastos públicos, é inevitável pensar no impacto do endividamento sobre a tributação no período pós-pandemia, já havendo diversas vozes sustentando a necessidade de aumento da carga tributária para lidar com os custos.

Não obstante a necessidade de se arrecadar recursos visando à contenção dos gastos e manutenção do equilíbrio fiscal, há que se atentar para a necessidade de se garantir reformas que gerem receitas de forma justa e que não aprofundem, ainda mais, a extrema desigualdade existente no país. Deve-se ir além de pensar em uma solução especificamente projetada para aumentar receitas no período pós-pandemia, aproveitando-se o momento para fazer importantes reformulações no campo da legislação tributária com vista a resolver antigos problemas sociais que tendem a se agravar, caso nada seja feito a respeito.

A opção utilitarista do legislador em eleger bases tributáveis que são menos passíveis de práticas de evasão apenas protela um problema que já deveria ter sido enfrentado, aumentando a regressividade do sistema e aprofundando as desigualdades já tão acentuadas. Por outro lado, nenhum dos projetos de reforma tributária em curso no Brasil se revestem de tal preocupação, sendo mais voltados à simplificação e racionalização da arrecadação tributária do que, propriamente, a concretizar a justiça fiscal.

É premente a necessidade de se estabelecer um sistema tributário progressivo, que seja efetivamente pautado pelo princípio da capacidade contributiva e que, com o escopo de reduzir a diferença entre a taxa de crescimento do capital em relação à renda, privilegie a tributação sobre a riqueza, em vez do consumo. Nessa linha, devem ser adotadas alíquotas progressivas e tributos incidentes sobre a herança, doação e propriedade, com instituição do IGF e de tributo incidente sobre bens como aeronaves, lanchas, iates e jatos particulares, além da tributação de lucros e dividendos,

revisão de benefícios fiscais concedidos com base exclusivamente em interesses políticos, ampliação da faixa de isenção do Imposto sobre a Renda e aprimoramento dos programas de transferência direta. Outra alternativa seria a instituição de um tributo provisório sobre resultados extraordinários de corporações que tenham maximizado seus lucros durante o período da pandemia ou que não tenham sofrido seus efeitos – ideia endossada pelo próprio FMI (INTERNATIONAL MONETARY FUND, 2020)<sup>30</sup> e OCDE.

Caso o Estado brasileiro não consiga arrecadar receitas tributárias advindas da renda e do patrimônio daqueles que se situam no topo da pirâmide, não poderá, em contrapartida, obter recursos suficientes para arcar com as prestações estatais positivas, mormente em períodos de crise como o que enfrentamos. O resultado será o agravamento da desigualdade e em consequência, de inúmeros outros problemas sociais, uma vez que inexistirão recursos suficientes para que indivíduos das camadas menos favorecidas tenham acesso a prestações estatais que lhes proporcionem condições mínimas de ter uma vida digna.

Porém, a fim de que seja verificada efetiva equalização de igualdade no “ponto de partida” preconizado por Rawls (2016), são necessárias mudanças drásticas, não apenas no âmbito do sistema tributário nacional, onde o tributo deve desenvolver sua função redistributiva com maior incidência da carga tributária sobre capital e patrimônio, como também na esfera transnacional, que envolve as relações entre o Brasil e outros países, mediante a ratificação e efetiva aplicação de tratados multilaterais.

Isso porque o atual ambiente de opacidade financeira global ainda se mostra extremamente favorável aos detentores de maior poder aquisitivo, que sempre encontram um paradeiro seguro para alocar seus recursos, esquivando-se da tributação nos países onde produzida a riqueza. Assim, muito embora coerente do ponto de vista da justiça fiscal, o mero aumento da carga tributária sobre o capital e riqueza, sem que venha acompanhado de um pacote de medidas voltado a fechar brechas legislativas e a fortalecer a cooperação internacional em matéria fiscal, seria medida inócua, diante da extrema mobilidade e alto fluxo de riqueza e capital ao redor do globo.

Por essa mesma razão, qualquer reforma tributária voltada à tributação mais onerosa sobre os mais ricos apenas terá chances de ser eficaz do ponto de vista arrecadatório caso o Estado brasileiro desperte para a necessidade de adotar medidas concretas voltadas a assegurar maior transparência fiscal. Isso envolve a adoção de uma legislação doméstica que seja mais clara quanto às hipóteses em que uma prática elisiva pode ser considerada abusiva, além da obstrução de brechas legais eventualmente existentes

<sup>30</sup> *Solidarity surcharges*, usando a expressão do FMI: IMF. Fiscal Affairs: Special Series on Fiscal Policies to Respond to COVID-19.



para a prática de planejamentos tributários inconsistentes e da assunção de compromissos internacionais que simplifiquem as regras e possibilitem o rastreamento e a apreensão do patrimônio e do capital situado em contas bancárias no exterior.

À guisa de conclusão, esse é o momento propício para enfrentar antigas disfunções do sistema tributário nacional, assegurando que aqueles que pagarão a conta da pandemia serão os menos atingidos pelos efeitos da crise e os que têm maior capacidade contributiva. Além disso, o caráter reflexivo do Estado da Sociedade de Risco exige que seja assumido um olhar internacionalista diante dos efeitos decorrentes da COVID-19, firmando-se cooperação em matéria fiscal com outros países, a fim de que os direitos humanos passíveis de ameaça se sobreponham, enfim, aos interesses financeiros e econômicos de uma minoria extremamente privilegiada.

### Referências Bibliográficas

- BRASIL. Portal da Transparência. Controladoria-Geral da União. **Auxílio emergencial de proteção social [...] devido a pandemia da COVID-19.** Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/programas-e-aco-es/acao/00S4-auxilio-emergencial-de-protecao-social-a-pessoas-em-situacao-de-vulnerabilidade-devido-a-pandemia-da-covid-19>. Acesso em: 26 jul. 2020.
- BOEHM, Camila. Bilionários ficam imunes à crise econômica na pandemia, mostra estudo: dados são do relatório Quem paga a conta? da Oxfam. **Agência Brasil**, São Paulo, publicado em 27 jul. 2020, 07h58. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-07/bilionarios-ficam-imunes-cri-se-economica-na-pandemia-diz-relatorio>. Acesso em: 27 jul. 2020.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pós-Modernismo e Tributos: Complexidade, Descrença e Corporativismo. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 88, p. 149–176, dez. 2003.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. “Notas de Atualização” in **Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- DAGAN, Tsilly. **International Tax Policy: Between Competition and Cooperation**. Cambridge: Cambridge University Press, 2018.
- ENZWEILER, Romano José. **Os Desafios de Tributar na Era da Globalização**. Florianópolis: Ed. Diploma Legal, 2000.

GLOBO.COM. G1. Economia. **Desigualdade de renda no Brasil atinge o maior patamar já registrado, diz FGV/IBRE.** G1, 21 maio, 2019a. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2019/05/21/desigualdade-de-renda-no-brasil-atinge-o-maior-patamar-ja-registrado-diz-fgvibre.ghtml>. Acesso em: 22 jun. 2020.

GLOBO.COM. G1. Economia. **Dados do IR mostram que super-ricos têm mais isenções e pagam menos imposto no Brasil.** Por Darlan Alvarenga, G1, 22 jun. 2019b. Disponível em: [https://g1.globo.com/google/amp/economia/noticia/2019/06/22/dados-do-ir-mostram-que-super-ricos-tem-mais-isencoes-e-pagam-menos-imposto-no-brasil.ghtml?\\_\\_twitter\\_impression=true](https://g1.globo.com/google/amp/economia/noticia/2019/06/22/dados-do-ir-mostram-que-super-ricos-tem-mais-isencoes-e-pagam-menos-imposto-no-brasil.ghtml?__twitter_impression=true). Acesso em: 22 jun. 2020.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos Direitos: Por que a Liberdade Depende dos Impostos.** São Paulo: Martins Fontes, 2019.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Tax Issues: An Overview.** [Washington, DC], IMF, July 29, 2020. (Fiscal Affairs - Special Series on COVID-19). Disponível em: <https://www.imf.org/~media/Files/Publications/covid19-special-notes/special-series-on-covid-19-tax-issues-an-overview.ashx?la=en>. Acesso em: 28 jul. 2020.

MACEDO, Alberto. **A Progressividade Fiscal nos Impostos sobre a Propriedade e a Decisão do STF sobre o ITCMD.** In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES Heleno Taveira SOARES DE MELO, José Eduardo (ed.). **Estudos de Direito Tributário: em Homenagem ao Professor Roque Anto;nio Carrazza**, v. 2. São Paulo: Malheiros, 2014

MANCUSO, Wagner Pralon (org.). **Estado, empresariado e desenvolvimento no Brasil: novas teorias, novas trajetórias.** São Paulo: Editora de Cultura, 2010.

NABAIS, José Casalt. Da Sustentabilidade do Estado Fiscal. In: NABAIS, José Casalta; SILVA, Suzana Tavares da (coord.). **Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise.** Almedina: Coimbra, 2011. p. 11-59.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Brasil está entre os cinco países mais desiguais, diz estudo de centro da ONU.** Publicado e atualizado em: 29 jan. 2018. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acesso em: 22 jun. 2020.

OXFAM BRASIL. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras.** São Paulo: OXFAM Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une>. Acesso em: 26 jul. 2020.

PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Ed. revista. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A pandemia desfaz o mito do orçamento equilibrado. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 7 jul. 2020, 18h21. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2020-jul-07/ricardo-lodi-pandemia-desfaz-mito-orcamento-equilibrado>. Acesso em: 28 jul. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação e Desigualdade Social no Brasil. *In*: QUEIROZ, Luís Cesar Souza de; ABRAHAM, Marcus; CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. (org.). **Estado Fiscal e Tributação**. Rio de Janeiro: Editora GZ, 2015.

SAEZ, Emmanuel; ZUCMAN, Gabriel. **The Triumph of Injustice: How the Rich Dodge Taxes and How to Make them Pay**. New York: W. W. Norton & Company, 2019.

SILVEIRA, Eduardo Teixeira. **O Regime Jurídico do Investimento Estrangeiro no Brasil**. Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2003.


STIGLITZ, Joseph E. **O Grande Abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso**. Rio de Janeiro: Alta Books Editora, 2016.

VITTORIA, Aline Della. **Cooperação Administrativa para a Cobrança Extraterritorial de Tributos: Uma Demanda do Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. IRS. **Whistleblower Program Fiscal Year 2018: Annual Report to Congress**. Washington, DC, IRS, 2018. Disponível em: [https://www.irs.gov/pub/whistleblower/fy18\\_wo\\_annual\\_report\\_final.pdf](https://www.irs.gov/pub/whistleblower/fy18_wo_annual_report_final.pdf). Acesso em: 28 jul. 2020.

ZUCMAN, Gabriel. **A Riqueza Oculta das Nações: Inquérito sobre os Paraísos Fiscais**. Círculo de Leitores: Lisboa, 2014.





# Transformações na PGFN: uma reflexão sobre o papel das mulheres no processo de amadurecimento organizacional

---

**Ediara de Souza Barreto**

*Procuradora da Fazenda Nacional, Pós-graduanda em Direito Tributário.*

**Giuliana Maria Delfino Pinheiro Lenza**

*Procuradora da Fazenda Nacional. Mestre em Direito do Estado pela PUCSP - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Especialista em Gestão Pública pela FGVSP - Fundação Getulio Vargas.*

**Herta Rani Teles Santos**

*Procuradora da Fazenda Nacional, Mestre em Teoria do Estado pela Universidade de Lisboa; Doutoranda em Direito e Sociologia pela Universidade de Coimbra; Co-fundadora do Tributos a Elas.*

**Juliana Pita Guimarães**

*Procuradora da Fazenda Nacional. Mestre em Direito da Cidade pela UERJ/RJ, Especialista em Direito Público pela UNB/DF.*

**Monica Ellen Pinto Bezerra Antinarelli**

*Procuradora da Fazenda Nacional. Mestre em Direito Público pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Especialista em Direito Administrativo e Direito Tributário, Professora da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP.*

**Thayana Félix Mendes**

*Procuradora da Fazenda Nacional desde 2008, Pós graduação em Administração Pública.*

**RESUMO.** Este artigo é o resultado de estudos e de pesquisas realizadas por integrantes do “Tributos a elas”, um grupo formado por Procuradoras da Fazenda Nacional e que se propõe a discutir a situação das mulheres na instituição. Procura examinar, por meio de pesquisa bibliográfica e análise

de dados secundários, o alcance e as condições do acesso das mulheres a cargos de liderança. A abordagem, portanto, é tanto qualitativa como quantitativa e o método utilizado será o dedutivo. Além disso, o artigo levanta algumas hipóteses, como barreiras e discriminação de gênero, para explicar a participação desigual entre homens e mulheres no órgão. O estudo constatou que, de um modo geral, os cargos não são distribuídos de maneira uniforme entre homens e mulheres, indicando que ainda vivemos num universo masculino, estando longe de promover a igualdade de gênero, não obstante os números revelem que a diversidade nas organizações seja um fator estratégico e um diferencial no mercado. Neste panorama, o artigo sugere ações concretas dentro da instituição que visam a promover uma maior participação da mulher nas decisões organizacionais, aproximando-se do discurso inclusivo e de empoderamento feminino defendido pela Organização das Nações Unidas – ONU, na construção de um cenário de maior dignidade das pessoas que compõem o órgão e contribuindo para o processo evolutivo da sociedade.

**PALAVRAS-CHAVE.** PGFN. Igualdade de gênero. Diversidade.

**ABSTRACT.** This article is the result of studies carried out by members of “Tributos a Elas”, a group formed by National Treasury Attorneys which proposes to discuss the situation of women in that institution. This paper thus utilizes bibliographic research and analysis of secondary data to verify the scope and conditions of women’s access to leadership positions. Our approach is therefore both qualitative and quantitative and the method used will be the deductive one. In addition, this article raises some hypotheses, such as barriers and gender discrimination, to explain the unequal participation between men and women in the institution. We found that, in almost all cases, positions are not evenly distributed between men and women and that we still live in a male universe, being far from promoting gender equality, despite the numbers showing that diversity in organizations can be a strategic factor and a market differentiation. As such, we suggest concrete actions within the institution to promote greater participation of women in organizational decisions, approaching inclusive discourse and female empowerment advocated by the United Nations - UN in the construction of a scenario of greater dignity of the people working at that institution and contributing to the evolutionary process of society.

**KEYWORDS.** PGFN. Gender equality. Diversity.

*“Que nada nos defina, que nada nos sujeite. Que a liberdade seja a nossa própria substância, já que viver é ser livre”<sup>1</sup>*

Simone de Beauvoir

## 1. Introdução

Historicamente, sob a perspectiva de uma sociedade masculina, as mulheres foram colocadas em um lugar de subserviência, cabendo-lhes apenas os espaços domésticos e a responsabilidade pelos cuidados da casa e da família; sendo-lhes vedada, por outro lado, a participação na vida política ou social. As mulheres eram vistas como menos capazes ou inferiores, de forma que o poder e o domínio eram atribuídos tão somente aos homens.

A partir do século XVII, começaram a surgir pensadoras combativas às tendências machistas na organização da sociedade.

Sabe-se que o movimento feminista teve vários antecedentes, eis que na passagem do século XIX para o século XX, as sociedades ocidentais passaram a ser influenciadas por correntes liberais, as quais, todavia, ainda eram marcadas pela ausência das mulheres nos debates e estudos. Foi naquela época que surgiu um grande movimento feminino, marcado pela luta das operárias dos EUA e do Reino Unido por salários iguais ao dos homens, bem como pelo fim do seu estado de submissão e de opressão, inclusive a partir do movimento “sufragista” formado por mulheres que batalhavam pelo direito ao voto. A partir daí, o movimento feminista ganharia mais força e visibilidade.

Os movimentos feministas contestaram, nas últimas décadas, uma série de pressupostos construídos e perpetuados por várias vertentes do pensamento ocidental a respeito das relações entre as mulheres e a sociedade.

Os estudos feministas ofereceram, por exemplo, explicações alternativas aos dados que comprovam as diferenças numéricas dos gêneros na representação política institucional. Estes seriam efetivamente sintomas dos processos históricos e culturais excludentes ou restritivos da presença feminina na vida e nos assuntos públicos.

Processos históricos e culturais que, mesmo diante da emancipação feminina, especialmente na política, ainda dificultam a modificação das relações de poder nas instituições.

O caminho percorrido pelas mulheres para chegada em cargos de liderança é, notoriamente, envolto pelos obstáculos culturais do papel do gênero na sociedade. Além dos fatores “internos”, como maternidade e a atribuição cultural dos papéis domésticos a mulher, estão presentes também

<sup>1</sup> Beauvoir, Simone de. **Memórias de uma moça bem-comportada**, tradução Sérgio Milliet, 5ª. Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017

aspectos “externos” de discriminação contra trabalhadoras do sexo feminino, nos princípios que guiam promoções ou distribuição de recurso, levando as mulheres a serem rejeitadas ou pagas com salários menores do que os homens no exercício de atividades idênticas.

Trata-se de um universo, portanto, ainda predominantemente masculino e que exige, das mulheres, união em busca de uma maior representatividade social.

Em diversas instituições a discussão a respeito da representatividade das mulheres já existe. Podemos citar como exemplo o “Movimento Nacional de Mulheres do Ministério Público”<sup>2</sup>, que já conta com apoio de defensoras públicas, advogadas e juízas<sup>3</sup>.

No âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional-PGFN a realidade não parece ser muito diferente, desde uma análise inicial do Diagnóstico da Carreira elaborado a partir da amostra de dados coletada pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) entre junho e agosto/2018<sup>4</sup>.

Em busca de discutir a situação das mulheres na instituição, bem como de alcançar um cenário menos desigual na distribuição das tarefas de liderança na PGFN, um grupo de Procuradoras da Fazenda Nacional deu origem ao “Tributos a elas”.

A ideia nasceu no final do ano de 2019, fruto de debates entre duas Procuradoras da Fazenda Nacional, Herta Rani Teles Santos e Lana Borges Câmara, a partir da vontade de se visibilizar as vozes femininas dentro e fora da Procuradoria da Fazenda Nacional. Discutia-se, naquele momento, as razões pelas quais as mulheres ainda estariam em situação de desvantagem econômica, social e profissional em várias dimensões e o que poderia ser feito para melhorar essa questão. As duas procuradoras, então, começaram a pensar na criação de um grupo que pudesse estudar, debater e pensar em soluções para esses questionamentos e organizaram duas primeiras rodas de conversa sobre o assunto, convidando homens e mulheres a debater a questão.

Posteriormente, formou-se uma comissão provisória composta pelas Procuradoras Herta Rani Teles Santos, Lana Borges Câmara, Renata Barroso, Sara Carcará, Adriana Rocha, Ieda Cagni, Maria Souza e Núbia Castilhos e, em março de 2019, o então Procurador-Geral da Fazenda Nacional,

<sup>2</sup> Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/promotoras-criam-movimento-nacional.pdf>. Acesso em 20 jul. 2020.

<sup>3</sup> Revista **Consultor Jurídico**, 24 de abril de 2018. Acesso pelo site: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-24/promotoras-criam-movimento-representatividade-carreira>

<sup>4</sup> Primeiro Diagnóstico da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/pdfs/arquivo-completo-primeiro-diagnostico-da-carreira-de-procurador-dafazenda-nacional.pdf>. Acesso em jun. 2020.



José Levi Melo do Amaral Júnior e todos os Procuradores-Adjuntos da Procuradoria da Fazenda Nacional assinaram uma carta de apoio ao grupo.

O movimento cresceu, ganhou força e novas Procuradoras da Fazenda Nacional integraram o grupo para debater, estudar e pensar novas soluções e propostas para a melhoria da situação da mulher em vários aspectos, de forma a se buscar a tão esperada igualdade.

O presente artigo surge como resultado desses primeiros estudos das integrantes do “Tributos a elas” e tem como intuito promover o debate sobre questões que envolvam a situação e as dificuldades enfrentadas pelas mulheres no ambiente social e de trabalho.

Em relação aos aspectos metodológicos, o trabalho será realizado com pesquisa bibliográfica e análise de dados secundários coletados em diversas fontes. A abordagem, desta forma, é tanto qualitativa como quantitativa e o método utilizado será o dedutivo.

Optou-se por tratar parte dos dados obtidos no levantamento bibliográfico e documental em tabelas e gráficos. Os dados assim configurados permitirão uma melhor visualização e análise dos números relacionados.

Além disso, o artigo levanta algumas hipóteses, como barreiras e discriminação de gênero, para explicar a participação desigual entre homens e mulheres na instituição.

Um questionamento que se pretende responder por meio do estudo é se, além de importante para a afirmação das mulheres, a busca do aumento da representativa feminina nas organizações representaria um fator estratégico positivo para a instituição.

Para além do debate institucional, o tema da promoção da igualdade de gênero demonstra sua importância global, elegido como um pilar do desenvolvimento da América Latina, pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID<sup>5</sup>, além de constituir um dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, da Agenda 2030, da Organização das Nações Unidas – ONU<sup>6</sup>, juntamente com o empoderamento das mulheres em todos os níveis e a garantia da sua participação plena e efetiva na sociedade e a igualdade de oportunidades para a liderança em todos os níveis de tomada de decisão na vida política, econômica e pública.

Pretende-se, portanto, uma reflexão geral dentro da organização, de forma que este não seja um trabalho de mulheres para mulheres, mas algo que nos possa fazer (a todos) pensar e repensar nossas atitudes e crenças, com vistas à construção de uma PGFN melhor e mais plural para todos.

<sup>5</sup> Second Update to the Institutional Strategy: Summary. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.18235/0001795>

<sup>6</sup> Disponível em <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>. Acesso em 21 jul. 2020

## 2. Mulheres na PGFN: números e percepções

Os objetivos deste artigo são, além de divulgar a criação do “Tributos a elas”, promover a discussão sobre questões de gênero notadamente relacionadas ao trabalho e ao ambiente de trabalho, dando início a uma reflexão que, no nosso entender, é essencial para a PGFN e para a sociedade como um todo. Sendo assim, cabem breves palavras sobre o “elas” a que estamos nos referindo e, por consequência, sobre o “eles”, especialmente no que concerne à comparação entre os graus de participação nas instâncias hierárquicas superiores, o que certamente auxiliará na construção de uma carreira com mais equidade.

No universo da advocacia brasileira, dados da Ordem dos Advogados do Brasil revelam que, em termos absolutos, há mais homens inscritos do que mulheres, sendo 581.772 advogadas e 592.462 advogados.

Analisando-se tais números proporcionalmente, e de acordo com a faixa etária de até 40 anos, as mulheres constituem a maioria dos inscritos na OAB. Nesse sentido, na faixa etária de até 25 anos, o percentual de inscrições femininas corresponde a 64%, reduzindo-se para 55% quando se considera o total de inscritos que possuem entre 26 e 40 anos<sup>78</sup>.

As proporções, contudo, se invertem quando se analisam as faixas etárias de 40 a 60 anos e superiores a 60 anos, nas quais os homens predominam com 54% e 68%, respectivamente.

Uma possível explicação para este fenômeno (menor proporção de mulheres inscritas nas faixas etárias mais avançadas) poderia ser a inclusão tardia das mulheres no ensino superior.

Por outro lado, não obstante componham a maioria da faixa etária de até 40 anos dentre os inscritos na OAB, “elas” são minoria nos quadros da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional até mesmo neste parâmetro de análise.

Com efeito, no Primeiro Diagnóstico da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional, elaborado a partir da amostra de dados coletada pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ) entre junho e agosto/2018<sup>910</sup>, os resultados indicaram que, embora a maior parte

<sup>7</sup> Dados mencionados na matéria “Mulheres representam 64% dos inscritos na OAB com até 25 anos: Apesar do aumento de mulheres na profissão, advogadas não são maioria das lideranças em escritórios e empresas”, escrita por Érico Oyama e Lucas Helfstein em 13/01/20. Disponível em: <<https://www.jota.info/carreira/mulheres-inscritos-oab-13012020>>. Acesso em jun. 2020.

<sup>8</sup> A matéria citada na nota 2 também sinaliza que a maior concentração de advogadas jovens é reflexo de as mulheres constituírem maioria no ensino superior (7 em cada 10, segundo dados do INEP) e nos cursos de direito (54.9%).

<sup>9</sup> Primeiro Diagnóstico da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional. Disponível em: <<https://www.sinprofaz.org.br/pdfs/arquivo-completo-primeiro-diagnostico-da-carreira-de-procurador-dafazenda-nacional.pdf>>. Acesso em jun. 2020.

<sup>10</sup> Não poderia passar despercebida a escolha do título “Primeiro Diagnóstico da Carreira de Procurador da Fazenda Nacional”, sem ter sido incluído o “a” entre parênteses (“(a)”), ao lado do termo “Procurador”.

dos membros da Procuradoria esteja na faixa dos 31 aos 40 anos de idade, as Procuradoras da Fazenda Nacional representam o percentual de 38%, enquanto 62% da carreira é composta por homens.

Em se tratando de gênero, nota-se, portanto, uma carreira de maioria masculina, o que se espalha também quando se analisa a distribuição dos cargos de liderança, chefia e gestão.

Isto porque, segundo informações disponibilizadas pela Divisão de Gestão Corporativa (DGC/PGFN), 72% dos cargos de liderança são preenchidos por Procuradores (gênero masculino), restando às mulheres ocupar 28% destes postos.

Aspecto interessante a ser observado diz respeito à presença feminina em relação aos graus de hierarquia das funções e cargos de confiança. Neste sentido, as mulheres ocupam 27%, 33% e 17% das funções gratificadas e dos cargos de Direção de Assessoramento Superior - DAS 2, 3 e 4, respectivamente.

Chama a atenção, contudo, o fato de que “elas” dividem igualmente os DAS's de nível 5 na Procuradoria.

Apesar de parecer animadora esta perspectiva em relação aos altos cargos de gestão, é imprescindível destacar que apenas há 10 ocupantes de cargos DAS's 5 na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Desse modo, conquanto seja louvável haver igualdade nas altas esferas decisórias e a elevada força simbólica que tal composição produz, não se pode descurar do fato de que esta proporção igualitária não corresponde à realidade da maioria das demais unidades da Procuradoria, que, como visto, é liderada por homens.

Ainda sobre este ponto, ao incluir todo o corpo de servidores da PGFN na análise, observa-se que postos de liderança são ocupados por homens e mulheres na proporção de 60% e 40%, suavizando a discrepância em relação à análise exclusiva do cargo de Procurador. Chega-se, inclusive, a inverter esta proporção quando se analisam apenas os demais cargos (servidores não membros), nos quais as mulheres preenchem 55% dos cargos e funções de gestão e chefia.

Infelizmente, no entanto, o detalhamento destes dados confirma a distorção em desfavor das servidoras da PGFN, que se concentram nos cargos de hierarquias mais baixas – DAS's 1, 2 e 3, nos percentuais de 57%, 44% e 25%, respectivamente –, inexistindo presença feminina nos DAS's 4 e 5 neste grupo de análise.

Neste ponto, inclusive, a realidade geral da advocacia brasileira se aproxima bastante da realidade da PGFN.

Com efeito, de acordo com a “Woman in Law Mentoring Brasil”, somente 34.9% dos quadros societários dos escritórios de advocacia são

compostos por mulheres, embora o emprego da mão de obra feminina corresponda ao percentual 57% dos profissionais atuantes nestes escritórios<sup>11</sup>.

Tais indicativos revelam ser mais difícil para uma mulher tornar-se sócia de uma sociedade advocatícia, o que certamente vem acompanhado dos desafios relativos à maternidade e à criação dos filhos.

Segundo perfil sociodemográfico dos magistrados brasileiros publicado pelo Conselho Nacional de Justiça - CNJ em 2018<sup>12</sup>, as mulheres representam 44% dos juízes substitutos; 39% dos juízes titulares e 23% dos desembargadores. Demonstra ainda a desigualdade o fato de que o Supremo Tribunal Federal é composto por 9 homens e 2 mulheres, o Superior Tribunal de Justiça por 28 homens e 5 mulheres; o Tribunal Superior do Trabalho por 25 homens e 5 mulheres e o Tribunal Superior Militar por 14 homens e 1 mulher<sup>13 14</sup>.

Os números mencionados quanto ao preenchimento dos cargos de liderança na PGFN não discrepam dos indicadores conhecidos de outros órgãos do setor público. Quanto maior a hierarquia do cargo, menos mulheres nas funções de liderança, direcionamento e assessoramento<sup>15</sup>. Temos, portanto, “elas” na base, “eles” no topo<sup>16</sup>.

Esse fenômeno de sub-representação das mulheres nos níveis mais altos das carreiras é chamado pelos estudiosos do tema de “teto de vidro”<sup>17</sup>, e mostra-se ainda mais agravado para as mulheres negras<sup>18</sup>. E essa desigualdade de gênero na tomada de decisões também se traduz em desigualdade na remuneração já que a diferença remuneratória entre o DAS - 2 e DAS - 5 é de quase 200%. Logo, “a ocupação de cargos DAS configura-se como um quadro de desigualdade organizacional” de espectro ainda mais amplo<sup>19</sup>.

Dados do Painel Estatístico de Pessoal do Ministério do Planejamento de maio de 2020 informam que, de todos os 31.735 cargos de direção e

<sup>11</sup> Dados mencionados na matéria “Mulheres representam 64% dos inscritos na OAB com até 25 anos: Apesar do aumento de mulheres na profissão, advogadas não são maioria das lideranças em escritórios e empresas”, escrita por Érico Oyama e Lucas Helfstein em 13/01/20. Disponível em: <<https://www.jota.info/carreira/mulheres-inscritos-oab-13012020>>. Acesso em jun. 2020.

<sup>12</sup> [https://www.cnj.jus.br/search\\_gcse/?q=perfil%20sociodemogr%C3%A1fico](https://www.cnj.jus.br/search_gcse/?q=perfil%20sociodemogr%C3%A1fico). Acesso em junho de 2020.

<sup>13</sup> Dados retirados das páginas do STF, STJ, TST e STM em 28/06/2020.

<sup>14</sup> <https://www.conjur.com.br/2018-abr-29/entrevista-maria-elizabeth-rocha-ex-presidente-stm>. Acesso em 29 jun. 2020

<sup>15</sup> Abreu, Maria Aparecida Azevedo; Meirelle, Raquel de Lima. **Mulheres e homens em ocupação de DAS na Administração Pública Federal**. Brasília: Ipea, 2012.

<sup>16</sup> Machado, Monica Sapucaia. **Direito das Mulheres: ensino superior, trabalho e autonomia**. Almedina, 2019, p.181.

<sup>17</sup> Vaz, Daniela Verzola. O teto de vidro nas organizações públicas: evidências para o Brasil. **Economia e Sociedade**, v. 22, n. 3, p. 765-790, 2013.

<sup>18</sup> Osorio, Rafael Guerreiro. **Desigualdades raciais e de gênero no serviço público civil**. 1. ed. Brasília: Secretaria Internacional do Trabalho – OIT, 2006, p. 116

<sup>19</sup> Rezende, Daniela Leandro. Brasília. **Mulher no Poder e na Tomada de Decisões**. Ipea, 2017, p. 25.

assessoramento superiores do Poder Executivo Federal<sup>20</sup>, 19.617 (61,8%) são ocupados por homens e 12.118 por mulheres (38,2%).

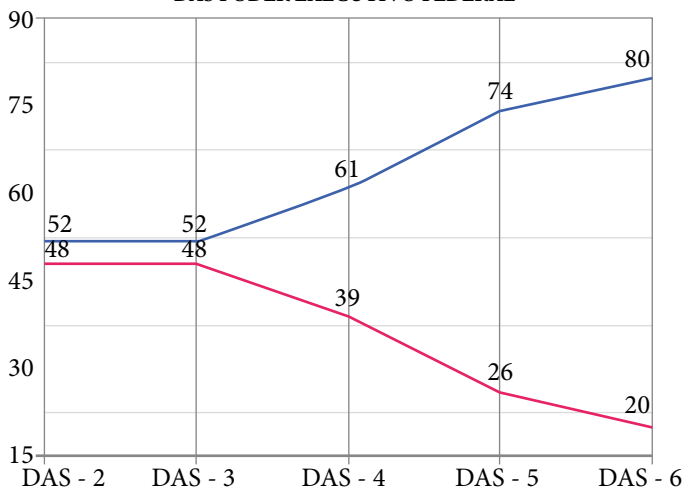
Concentrando-se apenas nos 10.397 DAS do Poder Executivo Federal, 57,5% são ocupados por homens (5.977) e 42,5% de mulheres (4.442).

Da menor para maior hierarquia dentro da divisão de cargos de direção e assessoramento superior, temos em todo Poder Executivo Federal uma clara pirâmide para as mulheres e uma progressão meteórica para os homens. A equalização na distribuição de postos de liderança no serviço público, entre homens e mulheres<sup>21</sup>, só vai até o DAS-3.

DAS PODER EXECUTIVO FEDERAL

DAS em todo Executivo Federal	Homens	Mulheres
DAS- 2	1193 (51,9%)	1104 (48,1%)
DAS - 3	1261 (51,6%)	1183 (48,4%)
DAS - 4	1406 (60,9%)	904 (39,1%)
DAS - 5	754 (73,9%)	266 (26,1%)
DAS - 6	186 (80,5%)	45 (19,5%)

DAS PODER EXECUTIVO FEDERAL



<sup>20</sup> Nos termos do Decreto 5.497, de 21 de julho de 2005.

<sup>21</sup> Yannoulas, Sílvia. **Feminização ou Feminilização? Apontamentos em torno de uma categoria.** Ed. temporalis, 2011, pg. 283.

## DAS PODER EXECUTIVO FEDERAL - MULHERES

■ DAS - 2 ■ DAS - 3 ■ DAS - 4 ■ DAS - 5 ■ DAS - 6

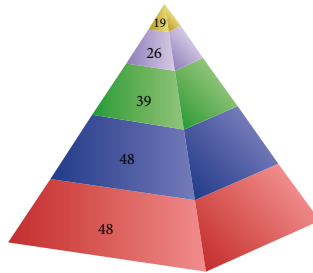


Tabela e gráficos elaborados pelas autoras

Em uma análise mais casuística, no Ministério da Economia, dos 1.470 DAS, 920 são ocupados por “eles” (63,2%) e 550 por “elas” (36,8%). Apenas em percentuais, com DAS - 2 temos 62% de homens e 32% de mulheres; com DAS - 3 temos 63,1% de homens e 31,8% de mulheres; com DA - 4 temos 67% de homens e 33% de mulheres; com DAS - 5 temos 74% de homens e 26% de mulheres e com DAS - 6 temos 87,% de homens e 12,9% de mulheres.

Na Advocacia Geral da União temos dos 616 cargos/funções, 360 ocupados por homens (58,4%) e 256 por mulheres (41,6%). No DAS - 2 são 62% mulheres e 38% de homens; no DAS - 3 são 54,5% de homens e 45,5% de mulheres; no DAS - 4 são 66,7% de homens e 33,3% de mulheres; no DAS - 5 são 69,6% de homens e 30,4% de mulheres; e finalmente, no DAS - 6, que representam 2 cargos, são 100% ocupados por homens.

Desta forma, os números não deixam qualquer dúvida sobre a disparidade de gênero na ocupação de cargos de maior hierarquia dentro do Poder Executivo Federal. A palavra final é dos homens.

Como já constatado, o caminho percorrido pelas mulheres para chegada em cargos de liderança é, notoriamente, envolto pelos obstáculos culturais do papel do gênero na sociedade. Obstáculos que, muitas vezes, são imputados como “internos”, ou seja, oriundos da ausência do desejo da mulher na ascensão profissional, pela priorização do lar e dos filhos.

A mudança dessa estrutura social sexista nas relações familiares e domésticas, com reflexos diretos na inclusão das mulheres em postos de maior hierarquia no mercado de trabalho, depende não só do acesso ao conhecimento e da pressão de movimentos sociais e corporativos, mas também do Estado, através do papel transformador das leis e das normas regulamentadoras administrativas.

No âmbito corporativo privado, refletindo práticas já adotadas em países desenvolvidos, empresas vêm implementando medidas para incentivar

a inclusão das mulheres nas posições de liderança<sup>22</sup>. Políticas para permitir a ascensão profissional das mulheres - e a permanência nas funções de liderança -, tais como cotas no recrutamento e na progressão no plano de carreiras; igualdade remuneratória, licença maternidade e paternidade estendida; berçário no local de trabalho; horários flexíveis e *home office*; engajamento corporativo em debates públicos, treinamentos e eventos sobre mulheres na liderança são cada vez mais comuns. Passaram a ser enxergadas como elementos de gestão e governança progressistas e, principalmente, lucrativas<sup>23</sup>.

A questão da representatividade no mundo corporativo está sendo cada vez mais encarada e discutida, através de canais criados para esse fim. E essa abertura de caminhos, também no setor público - em especial dentro da PGFN, é um dos objetivos deste artigo e do projeto “Tributos a elas”.

Com base nessa análise, percebe-se que temas como representatividade feminina e acesso a instâncias decisórias alcançam os âmbitos público e privado, ainda que por força de diferentes circunstâncias, o que reforça a necessidade de discussão quanto à importância e aos ganhos (sociais e institucionais) de potencializar a inclusão e a manutenção de mulheres no mercado de trabalho e nos mais diversos setores sociais, o que será tratado de forma mais aprofundada no próximo tópico.

### **3. O que ganhamos com a maior inclusão de mulheres: a transformação da sociedade e uma PGFN ainda melhor**

Quando falamos hoje em proporcionar maiores oportunidades de participação da mulher em postos de decisão, seja na área pública ou na iniciativa privada, é preciso cuidar, de início, de desfazer equívocos e anacronismos que, infelizmente, tem se instalado no imaginário geral ao longo dos últimos anos.

Uma expressão que vem carregada desses mal entendidos, talvez até por ter mesmo sido usada em diversos e até contraditórios contextos, é “empoderamento feminino”. Ao mencioná-la corremos sério risco de espantar nossos interlocutores e interromper a comunicação. Por isso a importância de resgatarmos aqui o seu significado original e autêntico.

Empoderamento é um neologismo, termo que tem origem na palavra inglesa “empowerment” e que adquiriu, para além do seu significado posto

---

<sup>22</sup> Como as empresas brasileiras podem maximizar seus investimentos em diversidade. The Boston Consultin Group. [https://image-src.bcg.com/Images/BCG\\_Report\\_What%20Works\\_2017\\_tcm14-171754.pdf](https://image-src.bcg.com/Images/BCG_Report_What%20Works_2017_tcm14-171754.pdf). Acesso em 29/06/2020.

<sup>23</sup> Reportagem do jornal Valor Econômico intitulada “Metade das lideranças já é feminina”, publicado em 09/03/2020.

nos dicionários, um significado social. Empoderar é dar condições de desenvolvimento das próprias habilidades, é informar, é dar condições de autonomia. E não só para mulheres, mas para todos os grupos sociais carentes dessa capacidade. O importante a saber, neste ponto, é que mulheres bem informadas, bem desenvolvidas, cientes de suas habilidades e capacidades, tem poder transformador tanto de organizações quanto da sociedade em geral.

O Banco Mundial tem produzido uma série de relatórios bienais que medem os obstáculos jurídicos enfrentados por mulheres envolvidas em atividades econômicas no mundo todo. Trata-se do relatório “Mulheres, Empresas e Direito”, que teve em 2018 sua quinta edição. Naquele documento, analisando as possibilidades de acesso da mulher ao trabalho em geral, afirma-se, a partir dos dados coletados em 189 economias ao redor do mundo, que “a igualdade de oportunidades permite que as mulheres façam as escolhas melhores para elas próprias, para suas famílias e para suas comunidades”<sup>24</sup>.

A transformação da sociedade faz-se, fundamentalmente, pela educação dos nossos futuros cidadãos. É consenso já que, via de regra, crianças bem cuidadas saem-se melhor na escola, ficam longe do crime e das drogas, são menos suscetíveis às ações violentas. Vale citar, nesse aspecto, Winnicott<sup>25</sup> que enfatiza a função da mãe e da família na criação de condições para que a criança possa tolerar a ansiedade e a culpa provenientes das pulsões destrutivas. Tais condições são possíveis na medida em que a mãe e o pai despoitem como presença confiável, acessível, disponível, compreensiva e devotada, ou seja, como alguém que cuida da criança suprindo-a não apenas de alimentação e conforto, mas também com segurança emocional. Quando, ao contrário, não há condições para a instituição de um elo seguro e estável com a figura materna ou paterna, a criança não consegue lograr uma organização interna madura o suficiente para integrar a própria destrutividade, necessitando cada vez mais da continência ambiental para conter seus impulsos.

Justamente por isso, esse cuidar bem não se centra nas condições financeiras. Tem maior relação com atenção, com boa nutrição, com boas condições sanitárias e de higiene, tem a ver, principalmente e profundamente, com afeto.

Nesse ponto, Leontiev explica que cada nova geração inicia sua vida num ambiente pleno de elementos e de fatos criados pelas gerações precedentes e cada ser deverá apropriar-se das riquezas desse universo que encontra participando das várias formas de atividade social, e é só por meio dessa integração ativa que a criança poderá vir a desenvolver as aptidões e competências

<sup>24</sup> World Bank Group. 2018. **Women, Business and the Law 2018 (Mulheres, Empresas e o Direito 2018)**. Washington, D.C.: Grupo Banco Mundial. Licença: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO. p. 6.

<sup>25</sup> Winnicott, D. W. (1987a). Agressão. . In D. W. Winnicott (Org.), **Privação e Delinquência** (pp. 89-96). São Paulo: Martins Fontes. (Original publicado em 1939).



especificamente humanas que se encontram cristalizadas nos objetos sociais, ainda que tal relação não seja consciente para essa criança; portanto, a apropriação desses significados é pressuposto para a formação da sua individualidade<sup>26</sup>.

Ademais, a criação e a formação de uma criança são essencialmente emocionais, dependem do vínculo e da dinâmica entre criança e adultos. Essa construção caracteriza o modo como os afetos consolidam-se na atividade dos sujeitos ao longo de todo o ciclo de vida. Explica Mello que se a relação for positiva “possibilita uma vivência agradável entendida como um convite à ampliação da relação com o mundo de pessoas e objetos ao redor. Sendo negativa, inibe a iniciativa da criança. Em lugar de abrir-se para o mundo que se descortina frente a ela, a criança se fecha.”<sup>27</sup>

Essa dedicação afetiva é o essencial que se exige de pais e mães para a formação das crianças, mas, em grande medida, especialmente em países como o Brasil, sem que se lhes dê as condições e o conhecimento para o desempenho esperado. Nesse contexto, promover o desenvolvimento das mulheres, dando as condições para a sua maior participação, é também e essencialmente, dar condições para a formação de pessoas melhores, de cidadãos mais conscientes e colaborativos e, ao fim, de uma sociedade melhor.

O mesmo acontece nas organizações, públicas ou privadas, nas quais a participação equilibrada de mulheres em postos de decisão tem-se mostrado causa e condição para a construção de melhores soluções para os problemas postos, além de inibir atos de corrupção. Tudo isso, não porque sejam as mulheres melhores que os homens na tomada de decisão ou menos propensas à corrupção. Os resultados apontados por diversos estudos de campo são atribuídos primordialmente às vantagens decorrentes do acolhimento da diversidade de pontos de vista no processo decisório.

Nesse ponto, um estudo da revista Forbes indica que a diversidade nas empresas é um dos principais impulsionadores da criação de um ambiente inovador, assim como também lembra que isso é um componente-chave para o crescimento em escala global. De acordo com a pesquisa, uma força de trabalho diversificada e inclusiva é imprescindível para as organizações que queiram atrair e reter os melhores talentos, uma questão que fortalece o desenvolvimento de uma cultura de inovação<sup>28</sup>. De fato, conseguem-se diagnósticos mais abrangentes e melhores soluções quando se consideram pontos de vista e abordagens diversas. Decisões mais eficientes levam a melhores resultados e, por consequência, a organizações mais bem desenvolvidas e melhores.

<sup>26</sup> Leontiev, A. **O desenvolvimento do psiquismo**. Lisboa: Livros Horizonte.1978.

<sup>27</sup> Mello, S. A. Contribuições de Vigotski para a educação infantil. Em: S.G.L. Mendonça & S. Miller (Orgs.) **Vigotski e a escola atual: fundamentos teóricos e implicações pedagógicas** (pp.199). Araraquara: Junqueira & Marin.2006.

<sup>28</sup> [https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Innovation\\_Through\\_Diversity.pdf](https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Innovation_Through_Diversity.pdf)

A OCDE – Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, no artigo “Gênero e Desenvolvimento Sustentável – Maximizando o papel Econômico, Social e Ambiental das Mulheres”<sup>29</sup> (em tradução livre), de 2008, analisou os dados dos seus países membros, ressaltando que as conclusões lá expostas são aplicáveis a todos os demais países do mundo. Segundo o seu levantamento, nos países integrantes da Organização, onde as mulheres constituem de 40 a 50% da força de trabalho, a sua presença em postos de administração superior não passava, em média, de 8%. E esse percentual era ainda menor em outros países ao redor do mundo. O estudo concluía, já há 12 anos, que esses resultados evidenciavam uma falha importante de todos esses países em fazer uso mais abrangente de todo o capital humano disponível. E a consequência dessa falha é uma capacidade reduzida de performance, inovação e eficiência de empresas e governos em geral. Estudos mais recentes ou focados em regiões econômicas específicas apontam sempre para a mesma direção.

Não é por outra razão que a promoção da igualdade de gênero é tida como um pilar do desenvolvimento da América Latina, pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID<sup>30</sup>; e constitui um dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, da Agenda 2030, da Organização das Nações Unidas – ONU.

A Agenda 2030, uma agenda global para a promoção do desenvolvimento sustentável, foi aprovada em 2015, por consenso, por todos os países-membros da ONU. Essa agenda compõe-se de 17 objetivos fundamentais, os ODS – Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, e entre eles está “alcançar a igualdade de gênero e o empoderamento de mulheres e meninas”.

São princípios da Agenda 2030 e dos ODS: Universalidade (são relevantes para todas as pessoas), Integração (equilibra as dimensões ambiental, social e econômica, lida com contradições e maximiza sinergias), e Não Deixar Ninguém para Trás (os ODS beneficiam todas as pessoas em todos os lugares)<sup>31</sup>.

Nesse contexto, a promoção da igualdade de gênero é tarefa transversal a toda a agenda do desenvolvimento sustentável e base necessária para a construção de um mundo pacífico, próspero e sustentável.

Estamos aqui a falar de diversidade, principalmente de gênero. De acordo com Maria Tereza Leme Fleury, “há diversos aspectos a serem considerados ao se pensar no que significa diversidade: sexo, idade, grau de instrução, grupo étnico, religião, origem, raça e língua”<sup>32</sup>.

<sup>29</sup> Gender and Sustainable Development - Maximising the Economic, Social and Environmental Role of Women. DOI:<https://dx.doi.org/10.1787/9789264049901-en>

<sup>30</sup> Second Update to the Institutional Strategy: Summary. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.18235/0001795>

<sup>31</sup> Pacto Global. Rede Brasil. Objetivos do Desenvolvimento Sustentável. <https://pactoglobal.org.br/ods>

<sup>32</sup> Fleury, M. T. L. Gerenciando a Diversidade Cultural: Experiência de Empresas Brasileiras. *RAE-revista de administração de empresas*, v. 40, n. 3, p. 18-25, 2000.

De todo modo, as instituições que investem em diversidade têm mais chances de obter resultados positivos. De acordo com uma pesquisa realizada em 2017 pela McKinsey & Company<sup>33</sup>, empresas com mais diversidade de gênero em suas equipes executivas tiveram 21% mais chances de ter rentabilidade acima da média do que outras empresas, já as empresas com maior diversidade étnica / cultural, tiveram 33% mais chances de ter um desempenho melhor. Segundo a McKinsey, isso ocorre porque as empresas que investem na diversidade atraem os melhores profissionais, além de focar na experiência do mercado consumidor. Além disso, geram uma maior satisfação da sua força de trabalho, melhoram os processos de tomada de decisões e conseguem uma melhor comunicação com diferentes perfis de clientes.

Ainda que assim não fosse, em empresas onde se desenvolvem ações de diversidade, os colaboradores mostram-se 17% mais dispostos, enquanto a ocorrência de conflitos é 50% menor. Esses dados são apresentados em um estudo da Harvard Business Review, de 2015<sup>34</sup>. De acordo com a pesquisa, na medida em que uma instituição valoriza as diferenças, o seu público interno sente-se mais à vontade para dialogar, aprender e compartilhar suas experiências, abrindo mais espaço para a cooperação:

O reflexo do investimento em diversidade tem impactos em outros temas importantes. Colaboradores que percebem a diversidade como um ponto positivo dentro da empresa são mais motivados, entendem que, ao se esforçarem mais, trazem um ganho para a companhia e para seu desempenho individual. Nossa pesquisa revelou que nas empresas onde o ambiente de diversidade é reconhecido, os funcionários estão 17% mais engajados e dispostos a ir além de suas responsabilidades formais do que nas empresas em que esse ambiente não é incentivado.

Um ambiente com diversidade e abertura às diferenças também faz com que os conflitos, que muitas vezes atrapalham a produtividade e a eficiência, sejam menos frequentes. Nosso estudo mostra que nas empresas onde a diversidade é reconhecida e praticada, a existência de conflitos chega a ser 50% menor que nas demais organizações.

Some-se a isso o fato de que quando uma empresa valoriza a diversidade, ela, a bem da verdade, possibilita e abre possibilidades para a maior

<sup>33</sup> Relatório: A diversidade como alavanca de performance. McKinsey & Company. 2017. [https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Organization/Our%20Insights/Delivering%20through%20diversity/Delivering-through-diversity\\_full-report.ashx](https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Organization/Our%20Insights/Delivering%20through%20diversity/Delivering-through-diversity_full-report.ashx). Acesso em 31 de maio de 2020.

<sup>34</sup> Borin, F. Fiengo, P. e Sampaio, B. **Diversidade: inclusão ou estratégia?** Harvard Business Review, 2015. <https://hbrbr.uol.com.br/diversidade-inclusao-ou-estrategia/>.

criatividade de todos e ainda estimula as trocas de conhecimentos e experiências. Desse modo, cria-se um ambiente de maior aprendizado e engajamento, além de torná-los mais leves e acolhedores. As consequências positivas são diversas, entre as quais se destacam: a melhora do clima organizacional; a diminuição da rotatividade; maior flexibilidade entre as equipes; menor resistência às mudanças.

Nas instituições preocupadas com a diversidade, há uma maior sensação de pertencimento e de participação. Nessas empresas, 76% dos colaboradores admitem ter espaço para expor novas ideias e inovar no trabalho, conforme o mesmo estudo<sup>35</sup>:

Porque ter a diversidade como um tema relevante para a organização colabora para um ambiente em que as pessoas são mais incentivadas e têm mais abertura para ideias novas, conseguindo assim buscar soluções diferenciadas para problemas do dia a dia. Aproximadamente 76% dos funcionários das empresas que se preocupam com a diversidade reconhecem que têm espaço para expor suas ideias e inovar no trabalho.

A diversidade é, portanto, um fator estratégico e um diferencial no mercado. A união entre diversas culturas, origens e visões de mundo aumenta a probabilidade de se desenvolver soluções melhores e mais simples para desafios complexos. São diferentes experiências e vivências somadas para a resolução de desafios e, aqui, o confronto de opiniões divergentes é um mecanismo saudável e importante para o desenvolvimento do negócio.

Buscamos registrar aqui entendimentos expostos a partir de pesquisas e estudos realizados por organizações especialmente voltadas ao desenvolvimento de governos e organizações públicas e privadas, justamente para demonstrar que o trabalho pela efetiva inclusão de mais mulheres em postos de decisão, além de ser a coisa certa a fazer em termos de avanço civilizatório, é também uma providência essencial para o aprimoramento das organizações, aqui incluída a nossa Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

O aprimoramento que se propõe é aquele que nos garantirá igualdade efetiva, transformando o discurso, que já se mostra alinhado com a concepção de gestão contemporânea, em ações concretas dentro da nossa organização. As consequências desse aprimoramento serão, sem dúvida, aquelas já demonstradas por diversas pesquisas realizadas perante organizações públicas e privadas que trilharam esse caminho: 1. Em primeiro lugar: a descoberta e o aproveitamento de novos talentos; 2. O despertar

<sup>35</sup> Borin, F. Fieno, P. e Sampaio, B. Diversidade: inclusão ou estratégia? **Harvard Business Review**, 2015. <https://hbrbr.uol.com.br/diversidade-inclusao-ou-estrategia/>.

de maior motivação e engajamento entre todos os seus colaboradores, ao perceberem que as oportunidades são efetivamente abertas e disponíveis a todos e todas que detenham as qualificações correspondentes; 3. Melhora do clima organizacional como um todo; e 4. Ganho de eficiência, que se traduz em melhores resultados de forma continuada.

Ao escolher atuar concretamente para promover maior participação da mulher, seja na condução da nossa vida pessoal, seja pela nossa postura profissional e institucional, de dentro da PGFN, nós podemos contribuir para a construção de uma sociedade melhor.

#### 4. Conclusão

O novo perfil da PGFN demonstra a revalorização de seu papel institucional e de sua forma de atuar perante a sociedade e os contribuintes. Mudanças inovadoras e significativas estão gerando excelentes resultados e proporcionando a evolução da cultura organizacional, na busca persistente e inteligente de sempre maior eficiência administrativa. Isso pode ser visto nas significativas alterações legislativas para abrigar novos institutos extrajudiciais de solução de conflitos, no novo modelo de recuperação de créditos, além das grandes alterações no contencioso tributário com a política consolidada de redução da litigiosidade.

A PGFN está fazendo acontecer na sociedade e suas mudanças também se refletem no seu interior, na sua força de trabalho que assume, cada vez mais, o protagonismo do debate na esfera fiscal e tributária, como consequência do reconhecimento da excelência de seus quadros e da relevância do conhecimento que aqui se produz.

Nesse contexto, a desconstrução de preconceitos e resistências no papel da mulher na PGFN também deve estar inserida no novo modelo de cultura institucional que se desenha. Mas onde se insere a energia feminina neste novo panorama de mudança de atuação voltada para o aprimoramento?

Viu-se que o bom uso de toda fonte de talento e recursos humanos necessariamente garante melhor e maior desempenho da instituição. E a exploração do potencial da força de trabalho passa pela consideração da maior inclusão das mulheres nos processos decisórios do órgão.

No decorrer desse artigo, viu-se as que distorções sociais internas e externas existem em prejuízo das mulheres, e dentro da PGFN é possível concretizar ferramentas transitórias para correção dessa desigualdade, sob pena de se demorar muito tempo para solucioná-las.

Dentro desse contexto, sugere-se a maior participação das mulheres em bancas examinadoras de PSS, nas bancas de concursos de ingresso na carreira, na composição das comissões para formatação de eventos

da carreira, como Encontros do Contencioso, Encontros de Gestão e Encontros Regionais.

Da mesma forma, é preciso criar formas de possibilitar o tratamento da condição de desigualdade das mulheres nos postos de decisão na PGFN, por meio de mecanismos afirmativos.

A partir das constatações aqui levantadas, é possível afirmar também que a dignificação do lugar de todos impõe que toda forma de preconceito seja reconhecido e tratado, pelas mulheres e homens.

Concluiu-se que não se muda a cultura institucional senão buscando atuações concretas para promover a maior participação das mulheres, seja no incentivo para busca do equilíbrio entre vida pessoal e profissional, seja oferecendo e efetivamente promovendo maior participação de mulheres nos espaços de debate e decisão.

Viu-se que as mulheres precisam, muitas vezes, vencer barreiras internas, que passam do próprio preconceito das mulheres com as mulheres e da insegurança pessoal até o maior reconhecimento do apoio e incentivo à uma atuação equilibrada entre homens e mulheres nos postos de gestão e demais mecanismos de tomada de decisão. Neste ponto, lutar para conseguir o equilíbrio é fundamental, e é preciso dizer que as mulheres são mais motivadas quando se sentem respeitadas, compreendidas e ouvidas.

De outro lado, é preciso também vencer a pressão para que as mulheres que assumem o poder tenham comportamentos tipicamente masculinos. A feminilidade em cargos de chefia é necessária e salutar para que os benefícios da diversidade possam efetivamente surgir. Conforme visto, a busca do equilíbrio entre a força de trabalho masculina e feminina é o que há de mais salutar nessa almejada mudança na realidade institucional.

Por fim, nem todas as mulheres vão querer ser chefes, mas todas podem deixar de ser expectadoras e almejar participar de uma nova história de transformações, em ações conjuntas ou isoladamente. E desde já o Movimento Tributos a Elas convida todas as mulheres a tomar parte desse movimento que se inicia.

Homens também precisam compreender o problema e se tornarem parte da solução dessa desigualdade.

Com esse entendimento e com a efetiva participação de todos, as mudanças vão aparecendo, transformando a atual realidade; não se trata de um trabalho de mulheres para mulheres, mas uma tarefa de todos nós para uma organização melhor.

É certo que a pauta da igualdade ainda precisa ser abordada como algo necessário e constante, experimentando rotas, caminhos e pequenas atitudes que reduzam a desigualdade feminina no dia a dia da instituição, dignificando cada vez mais as pessoas que a compõem e contribuindo para o processo evolutivo da sociedade.

## Referências Bibliográficas

AMCHAM BRASIL. Diversidade: O que é e o que ela pode fazer pelos seus negócios? São Paulo, 2016. Disponível em: <http://compoa.com.br/wp-content/uploads/2016/08/diversidade-27-abr-2016.pdf>. Acesso em mai. 2020.

ABREU, Maria Aparecida Azevedo; Meirelle, Raquel de Lima. Mulheres e homens em ocupação de DAS na Administração Pública Federal. Brasília: Ipea, 2012.

BEAUVOIR, Simone de. **Memórias de uma moça bem-comportada**, tradução Sérgio Milliet, 5ª. Edição. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2017

BORIN, F. Fieno, P. Sampaio, B. **Diversidade: inclusão ou estratégia?** Gestão Geral. Harvard Business Review, 2015. Disponível: <http://hbrbr.uol.com.br/diversidade-inclusao-ou-estrategia/>. Acesso em mai. 2020.

FLEURY, M. T. L. Gerenciando a Diversidade Cultural: Experiência de Empresas Brasileiras. **RAE-revista de administração de empresas**, v. 40, n. 3, p. 18-25, 2000.

Gender and Sustainable Development - **Maximising the Economic, Social and Environmental Role of Women**. DOI: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264049901-en>. Acesso em mai. 2020.

**Global Diversity and Inclusion Fostering Innovation Through a Diverse Workforce**. Disponível em: <[https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Innovation\\_Through\\_Diversity.pdf](https://images.forbes.com/forbesinsights/StudyPDFs/Innovation_Through_Diversity.pdf)>. Acesso em mai. 2020.

HELFSTEIN, L., OYAMA, E. Mulheres representam 64% dos inscritos na OAB com até 25 anos: Apesar do aumento de mulheres na profissão, advogadas não são maioria das lideranças em escritórios e empresas. **Jota**, 13/01/20. Disponível em: <<https://www.jota.info/carreira/mulheres-inscritos-oab-13012020>>. Acesso em jun. 2020.

Leontiev, A. O desenvolvimento do psiquismo. Lisboa: Livros Horizonte, 1978.

Mello, S. A. Contribuições de Vigotski para a educação infantil. Em: S.G.L. Mendonça & S. Miller (Orgs.) **Vigotski e a escola atual: fundamentos teóricos e implicações pedagógicas** (pp.193-202). Araraquara: Junqueira & Marin, 2006.

Machado, Monica Sapucaia. Direito das Mulheres: ensino superior, trabalho e autonomia. Almedina, 2019. p.181.

MOVIMENTO NACIONAL DE MULHERES DO MINISTÉRIO PÚBLICO. Documento inicial de criação. Disponível em <https://www.conjur.com.br/dl/promotoras-criam-movimento-nacional.pdf>. Acesso em 20.07.2020

ONU, Transformando Nosso Mundo: **A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em <https://nacoesunidas.org/pos2015/agenda2030/>. Acesso em 21/07/2020

\_\_\_\_\_, Pacto Global. Rede Brasil. **Objetivos do Desenvolvimento Sustentável**. Disponível em: <<https://pactoglobal.org.br/ods>>. Acesso em mai. 2020.

PIZA, S. **Diversidade, Inclusão e Convívio**. Gestão de Pessoas. Harvard Business Review, 2016. Disponível em: <<http://hbrbr.uol.com.br/diversidade-inclusao-e-convivio/>>. Acesso em mai. 2020.

Relatório: A diversidade como alavanca de performance. McKinsey & Company. 2017. Disponível em: <[https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Organization/Our%20Insights/Delivering%20through%20diversity/Delivering-through-diversity\\_full-report.ashx](https://www.mckinsey.com/~media/McKinsey/Business%20Functions/Organization/Our%20Insights/Delivering%20through%20diversity/Delivering-through-diversity_full-report.ashx)>. Acesso em mai. 2020.

Revista **Consultor Jurídico**, 24 de abril de 2018. Acesso pelo site: <https://www.conjur.com.br/2018-abr-24/promotoras-criam-movimento-representatividade-carreira>. Acesso em 20/07/2020

Rezende, Daniela Leandro. **Mulher no Poder e na Tomada de Decisões**. Brasília:Ipea, 2017.

Osorio, Rafael Guerreiro. **Desigualdades raciais e de gênero no serviço público civil**. 1. ed. Brasília: Secretaria Internacional do Trabalho – OIT, 2006. Second Update to the Institutional Strategy: Summary. 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.18235/0001795>

Vaz, Daniela Verzola. O teto de vidro nas organizações públicas: evidências para o Brasil. **Economia e Sociedade**, v. 22, n. 3, p. 765-790, 2013.

Yannoulas, Silvia Cristina. Feminização ou Feminilização? Apontamentos em torno de uma categoria. **Revista Temporalis**, v.11 n.22, Brasília: ABEPSS, 2012. DOI: <https://doi.org/10.22422/2238-1856.2011v11n22>

Winnicott, D. W. (1987a). Agressão. In D. W. Winnicott (Org.), **Privação e Delinquência** (pp. 89-96). São Paulo: Martins Fontes. (Original publicado em 1939)

World Bank Group. 2018. **Women, Business and the Law 2018 (Mulheres, Empresas e o Direito 2018)**. Washington, D.C.: Grupo Banco Mundial. Licença: Creative Commons Attribution CC BY 3.0 IGO.