

**UNIVERSIDADE TIRADENTES – UNIT
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – ARTIGO CIENTÍFICO**

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: possibilidades e limites

**Alisson Brarai Almeida Santos
José Gomes Britto Neto**

Aracaju

2020

ALISSON BRARAI ALMEIDA SANTOS

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: possibilidades e limites

Trabalho de Conclusão de Curso – Artigo –
apresentado ao Curso de Direito da
Universidade Tiradentes – UNIT, como
requisito parcial para obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Aprovado em ____/____/____.

Banca Examinadora

Professor Orientador José Gomes Britto Neto
Universidade Tiradentes

Professor Examinador Alisson Aragão
Universidade Tiradentes

Professora Examinadora Karina Albuquerque
Universidade Tiradentes

TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: possibilidades e limites

TAX TRANSACTION: possibilities and limits

Alisson Brarai Almeida Santos ¹

RESUMO

O presente artigo pretende, sem esgotar o tema, fazer uma análise crítica acerca da transação tributária de modo geral, dando ênfase às suas possibilidades e seus limites. É feita uma rápida recapitulação histórica, que demonstra o valor da transação tributária na humanidade, e, por conseguinte, na sociedade. Falaremos do grande interesse público que a cerca, afinal, com a transação tributária, conseguimos resolver litígios e diminuir o congestionamento de processos existentes no país. O intuito em retratar a respeito das transações tributárias visa o entendimento do sistema fiscal brasileiro, suas especificações, suas vantagens e desvantagens para a sociedade, o que poderia ser aprimorado para atender a um modelo de sistema ideal capaz de atender as necessidades sociais de forma eficiente. A análise das possibilidades e limites das transações tributárias foi realizada através do método dedutivo, utilizando-se de uma pesquisa observacional com enfoque qualitativo de cunho bibliográfico. Por fim, evidencia-se que o sistema tributário brasileiro necessita de reformas pois a sua ineficiência gera prejuízos para o interesse público, além de utilizar-se dos recursos públicos de forma indevida ocasionando problemas para toda a sociedade.

Palavras-chave: imposto. empréstimo. contribuição. taxa.

ABSTRACT

This article intends, without exhausting the topic, to make a critical analysis about the tax transaction in general, emphasizing its possibilities and limits. A quick historical review is made, which demonstrates the value of the tax transaction in humanity, and therefore in society. We will talk about the great public interest that surrounds it, after all, with the tax transaction, we managed to resolve disputes and reduce the congestion of existing processes in the country. The purpose of portraying about tax transactions aims at understanding the Brazilian tax system, its specifications, its advantages and disadvantages for society, which could be improved to meet an ideal system model capable of meeting social needs efficiently. The analysis of the possibilities and limits of tax transactions was carried out through the deductive method, using an observational research with a qualitative focus of bibliographic nature. Finally, it is evident that the Brazilian tax system needs reforms because its inefficiency generates losses for the public interest, in addition to using public resources improperly causing problems for the whole society.

Keywords: tax. loan. contribution. rate.

1 INTRODUÇÃO

Desde que a humanidade passou a viver organizada em forma de civilização os tributos passaram a integrar as relações econômicas. Segundo Parisi (2016) nos modelos de monarquias reais, parlamentares ou nas repúblicas, a aludida prestação tributária sempre esteve presente, podendo ser considerada um dos elementos fundamentais das sociedades organizadas.

A discussão acerca do sistema tributário brasileiro é bastante perspicaz, pois este é considerado complexo em muitos aspectos, demonstrando-se ineficiente no tocante aos princípios de um sistema tributário ideal, no entanto, apresenta-se com arrecadação muito satisfatória. De acordo com Lima (1999) a carga tributária brasileira é a maior da América Latina - próxima de 30% do PIB. Esses tributos estão presentes em forma de impostos, contribuições sociais, econômicas, taxas e contribuição de melhoria, sendo que as esferas responsáveis a cobrar tributos correspondem a união, estados e municípios.

As transações tributárias fazem parte do direito público, salientando a imposição dos cidadãos brasileiros em compreender o porquê somos submetidos a aumento de alíquotas insondáveis, vinculadas ao mau gerenciamento dos cofres públicos implicando desordem fiscal que impossibilita o governo de equilibrar suas contas, conseqüentemente, a população é penalizada tendo que pagar mais impostos, além disso, as legislações tributárias são complexas, ocorrem manobras jurídicas praticadas pelo poder público com o intuito de aumentar a arrecadação, tornando inviável a estabilidade do sistema tributário brasileiro.

É significativo retratar a respeito do sistema de normas que compõem o direito tributário a fim de compreender as diferentes espécies tributárias e sua arrecadação pelo Estado ou por entidades não estatais, perante pessoas privadas ou públicas. Assim sendo, a abordagem acerca do rol de tributos no ordenamento jurídico inicia-se com uma discussão a respeito do sistema tributário brasileiro, os princípios constitucionais nas transações tributárias, os elementos da legislação tributária, o interesse público atrelado a essa temática e suas possibilidades e limites.

O intuito em retratar a respeito das transações tributárias visa o entendimento do sistema fiscal brasileiro, suas especificações, suas vantagens e desvantagens para a sociedade, o que poderia ser aprimorado para atender a um modelo de sistema ideal capaz de atender as necessidades sociais de forma eficiente.

A análise das possibilidades e limites das transações tributárias foi realizada através do método dedutivo, utilizando-se de uma pesquisa observacional com enfoque qualitativo de cunho

bibliográfico, que segundo Appolinário (2016, p. 26) a pesquisa se inicia por uma contextualização do tema estudado, e isso se faz por meio de uma série de citações de autores e trabalhos realizados antes do início do estudo em questão.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Os mecanismos de arrecadação e cobrança de impostos iniciaram-se no Brasil de forma indireta desde o período Pré-Colonial (1500-1530), a exploração econômica no território brasileiro se dava através de arrendamento das terras que provia de pau-brasil. A extração era realizada por aqueles que recebiam concessão da Coroa, e tinha como uma espécie de tributação, a obrigação de defesa das terras com a construção de edificações no litoral. Nessa época, destaca-se a figura do mercador lisboeta Fernão de Noronha, a quem podemos atribuir ser um dos “primeiros contribuintes” de tributos do Brasil. (ABRAHAM, 2020).

Mas é no período Colonial (1530-1808) que é estabelecido os tributos propriamente ditos. A partir da instituição das Capitânicas Hereditárias, com o desenvolvimento da agropecuária e do tráfico negreiro. Conforme Abraham (2020) os tributos impostos pela metrópole abrangiam dentre outros: os “direitos de entrada”, imposto sobre a circulação de mercadorias incidente quando estas ingressavam nas regiões da Coroa por suas fronteiras; a quinta real ou vintena² sobre o pau-brasil, especiarias, fumo, açúcar e pescado; os direitos de portagem nos rios (impostos de navegação); as quintas (20%) de ouro e diamantes (a derrama originou-se do imposto derramado sobre todos, quando a quantidade de 100 arrobas anuais de ouro não fosse remetida para a Metrópole); os dízimos eclesiásticos (10%) sobre todas as rendas, ganhos ou lucros dos serviços e negócios³; a finta para custear as obras; a barcagem,⁴ que incidia sobre a passagem nos rios e a redízima, que era a dízima sobre a dízima já cobrada.

² A vintena (20%) era conhecida também por “quinto real”, tributo básico da Coroa que incidia sobre os produtos vitais do sistema comercial luso-brasileiro (Ibidem. p. 102).

³ Os dízimos – equivalentes ao imposto de renda de hoje – dividiam-se em reais, cobrados sobre as rendas das terras ou imóveis, e pessoais, que eram cobrados das rendas dos ofícios e profissões (Ibidem. p. 114-115).

⁴ O tributo que se cobrava para dar direito de passagem sobre os rios, que incidia sobre passageiros e cargas, chegou ao Brasil no começo do século XVIII e continuou a ser cobrado até a Independência. As passagens dos rios comportavam três modalidades de arrecadação: a) direta, por agentes do fisco; b) arrematada, através de licitação, a contratadores; c) concedida, como recompensa a serviços prestados à Coroa (Ibidem. p. 105).

E assim, os tributos fizeram-se presentes em todas as fases da história brasileira, até os dias atuais. Atualmente, os tributos caracterizam-se como um instrumento necessário para a obtenção de recursos visando atender as necessidades públicas. “A tributação, no Estado de Direito Democrático, constitui instrumento da sociedade” (CREPALDI, CREPALDI, 2011, p.1). Com a finalidade de instituir as normas gerais de Direito Tributário aplicáveis à União, Estados, Municípios e Distrito Federal foi publicada no Diário Oficial da União a Lei 5.172 – Código Tributário Nacional, de 27 de outubro de 1966.

Crepaldi e Crepaldi (2011, p. 10) salientam ao referir-se ao Código Tributário Nacional que:

Codificação é a reunião de normas de um corpo único e sistematizado de disposições referentes a um mesmo setor do direito positivo. Consiste numa lei como qualquer outra, embora de maior importância porque é mais abrangente. A codificação visa a criar um novo conjunto de normas, unificado, sistemático e articulado.

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS À TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os princípios são regras que estabelecem as normas de conduta que não devem infringidas em nenhuma circunstância. Em relação às transações tributárias, integram o princípio da capacidade contributiva (gradação dos tributos conforme as possibilidades de cada um, sem incorrer na tributação do mínimo vital, de um lado, tampouco em confisco, de outro), da capacidade de colaboração (a instituição de deveres de colaboração ao contribuinte e a terceiros conforme esteja ao seu alcance), da isonomia (não estabelecimento de diferenças em matéria tributária sem razão suficiente embasada no critério da capacidade contributiva ou na efetiva e justificável utilização extrafiscal do tributo), da segurança jurídica (principalmente como garantia de certeza do direito, servido pelas regras da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade) e da praticabilidade da tributação. (PAULSEN, 2020).

O princípio da legalidade constitui um dos pilares fundamentais dos Estados de direito, oriundo do art. 5º, II, da Constituição. No entanto, no direito tributário de acordo com Carvalho (2019) aquele imperativo ganha feição de maior severidade, como se nota da redação do art. 150, I: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I — exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

No tocante ao princípio da isonomia a Constituição Federal assegura em seu art. 5º que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, refletindo o denominado princípio da igualdade. Este princípio também é aplicável em matéria tributária, estando

novamente previsto no inciso II do art. 150 da CF, que estabelece ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. (KFOURI JR, 2018).

Atualmente, a Constituição Federal esculpiu o princípio da capacidade contributiva no § 1º do art. 145, nos seguintes termos: Art. 145. (...) § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (KFOURI JR, 2018).

A atual Constituição Federal, em consonância com os valores e diretrizes estabelecidos, prevê, no inciso IV do art. 150, o princípio do não-confisco ou da vedação ao confisco, dispondo nos seguintes termos: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

IV – utilizar tributo com efeito de confisco. (BRASIL, 1988).

O princípio da vedação ao confisco, por sua vez, está intimamente ligado ao princípio da capacidade contributiva, ou seja, uma vez que é violado o princípio da capacidade de contribuir, o Estado está invadindo o patrimônio pessoal do contribuinte, promovendo uma expropriação indireta. (KFOURI JR, 2018).

De acordo com o princípio da irretroatividade, é vedada a cobrança de tributos sobre fato gerador ocorrido antes da lei que instituir o tributo ou majorá-lo. O princípio da irretroatividade não é exclusivo da matéria tributária, aplicando-se um princípio maior do direito, o da segurança jurídica, que justifica, inclusive, a redação do art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (antiga LICC), que assim dispõe:

Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. (BRASIL, 1942).

Constata-se, portanto, que a irretroatividade das leis consiste em regra jurídica geral, mediante o princípio da segurança jurídica, sendo repetida na seara tributária, através do art. 150 da CF, como forma de ratificar a necessidade de sua observância.

Pelo princípio da irretroatividade, não poderão as leis tributárias atingir fatos anteriores à sua publicação, posto que o contribuinte à época da realização do fato gerador desconhecia tais regras. É o que dispõe a alínea a do inciso II do art. 150 da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III – cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Podemos concluir, portanto, que o princípio da irretroatividade é de enorme importância, notadamente em relação aos impostos sobre o consumo. Por fim, ressaltamos que este princípio não deve ser confundido com o da anterioridade, muito embora ambos estejam conectados ao elemento temporal. O princípio da irretroatividade impede que o tributo alcance fatos passados, enquanto o princípio da anterioridade estabelece um prazo mínimo para que o tributo alcance os fatos futuros. (KFOURI JR, 2018).

Enquanto no princípio da irretroatividade os tributos não podem atingir os fatos passados, na anterioridade a lei deve conceder um tempo futuro (alguns dias ou meses após a publicação da lei), para que o contribuinte possa se adaptar às mudanças ou ao aumento do imposto.

Tributo	Prazo
Regra Geral (para todas as hipóteses não excepcionadas abaixo)	1º dia do exercício seguinte (observado no mínimo 90 dias)
IR, IPVA e IPTU	1º dia do exercício seguinte (somente)
Contribuições sociais	90 dias
IPI (alteração de alíquota)	90 dias
II, IE e IOF (alteração de alíquota)	Imediata (na data da publicação)

Tabela 01: Principais prazos (contados da publicação no Diário Oficial) relativos aos princípios da anterioridade. **Fonte:** (KFOURI JR, 2018).

Não se enquadrando em nenhuma das regras de exceção, o prazo aplicável relativo ao princípio da anterioridade será o da regra geral, de modo que, em havendo a publicação da lei, a cobrança do novo tributo ou seu aumento somente poderá ocorrer no 1º dia do exercício seguinte, observado o prazo mínimo de 90 dias. (KFOURI JR, 2018).

3 LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional (CTN) designa a legislação tributária como o conjunto de leis, tratados e convenções internacionais, decretos e as normas complementares.

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. (BRASIL, 1966).

Respectivamente, Novais (2019) afirma que a lei ganha, portanto, papel principal no enquadramento como fonte do direito tributário, sendo responsável pela instituição, extinção, majoração ou redução de tributos, definição dos fatos geradores das obrigações tributárias principais, fixação de alíquotas e bases de cálculo, a cominação de penalidades em infrações cometidas, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (art.97 do CTN). Os tratados e convenções internacionais têm o papel fundamental na legislação tributária, pois consiste em atuar no cenário internacional para regulamentar a fiscalização e evitar a existência de bitributação. Os tratados revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN). Os decretos têm como principal missão realizar a aplicabilidade prática das leis, regulamentando alguns importantes papéis dessa relação jurídica (art. 99 do CTN). Por fim, as normas complementares dividem-se em atos normativos (realizados por autoridades administrativas), decisões administrativas (tomadas em processos administrativos quando a lei der efeitos normativos), práticas reiteradas (costumes realizados pela administração tributária) e os convênios (celebrados entre os entes como forma de colaborar com a fiscalização de tributos) (art. 100 do CTN).

Mencionar a respeito das leis que permeiam o ordenamento jurídico do Sistema Tributário Brasileiro é considerado complexo, pois segundo Pujol (2017) ocorre a edição de normas diária que ultrapassa qualquer possibilidade de conhecimento por quem quer que seja. Repassar ao contribuinte o ônus de compreender esse emaranhado legislativo, não é medida adequada, jurídica e economicamente. Por esse motivo, a MP 685/2015 foi convertida na Lei 13.202/2015, mas foi excluída a parte do texto que obrigava a declaração de planejamento e a necessidade de informá-lo à Receita.

3.1 LEI N°. 13.988

Com o objetivo de estimular a resolução de litígios de forma pacífica e pertinente, foi instituída a Lei n°. 13.988, de 14 de abril de 2020. Conforme a Lei, os litígios devem ser, obrigatoriamente, em âmbito federal, como é dito em seu artigo 1º: “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 relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária” ou em outras palavras, objetiva regulamentar a instituição das transações tributárias.

Essa Lei decorre da Medida Provisória 899 de 2019, pois não adiantaria o seu estabelecimento se não houvesse uma portaria sobre como os procuradores devem conduzir as audiências ou acordo de transação, que condiz com a Portaria 9.917 de 2020. Alguns estudiosos, como o professor Noel Bastos, considera essa uma Lei tímida por não tratar de temas como multas confiscatórias e FGTS, ratificando isso em seu artigo 5º.

4 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E O INTERESSE PÚBLICO

A tributação é um instrumento necessário para manter a economia capitalista ativa. É impossível haver interferência do Estado para realizar os seus fins sociais sem que ocorra o aproveitamento dos tributos por parte da sociedade. “O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia”. (COÊLHO, 2019, p. 266).

A Constituição Federal define as espécies de tributos e suas classificações, segundo Amaro (2017, p.51) os tributos são mencionados nos seguintes artigos da carta magna:

- a) impostos, instituíveis pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (art. 145, I), conforme a partilha constante dos arts. 153 e 154 (União), 155 (Estados e Distrito Federal) e 156 (Municípios e também o Distrito Federal, ex vi do art. 147);
- b) taxas, instituíveis por essas mesmas pessoas políticas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição (art. 145, II);
- c) contribuição de melhoria, decorrente de obra pública, também instituível pelas mesmas pessoas políticas (art. 145, III);
- d) pedágio, instituível igualmente pelas pessoas políticas mencionadas, em razão da utilização de vias por elas conservadas (art. 150, V);
- e) empréstimos compulsórios, instituíveis pela União, nas hipóteses arroladas no art. 148;
- f) contribuições sociais, instituíveis pela União (art. 149);
- g) contribuições de intervenção no domínio econômico, também instituíveis pela União (art. 149);
- h) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, instituíveis igualmente pela União (art. 149);
- i) contribuição para custeio do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição, em benefício dos servidores dos Estados, Distrito Federal e Municípios, instituível por essas pessoas políticas, e cobrável dos respectivos funcionários (art. 149, § 1º, renumerado pela EC n. 33/2001 e com nova redação dada pela EC n. 41/2003); o art. 40 da Constituição (com redação dada pela EC n. 41/2003) prevê regime previdenciário para os servidores públicos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

j) contribuição para custeio do serviço de iluminação pública, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal (art. 149A acrescido pela EC n. 39/2002).

A cobrança de tributos por parte do Estado sob o consumo de bens e serviços no Brasil está presente em diversos âmbitos, de acordo com Pandolfo (2019) correspondem a: o ICMS, o IPI, o ISS, o PIS e a COFINS. Ao contrário do IVA, as sistemáticas de apuração desses tributos são destituídas de neutralidade por não aplicarem uma não cumulatividade ampla do tipo financeiro. A legislação infraconstitucional brasileira impõe diversas restrições ao aproveitamento de créditos relativos às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, bens de consumo e bens do ativo fixo, o que acaba liberando resíduos tributários ao longo da cadeia.

Com a finalidade de reduzir o número de demandas administrativas e judiciais, que consequentemente reduziria as áreas de tensão e incerteza hoje existentes, a instituição do IVA (Imposto Sobre o Valor Agregado) demonstra-se perspicaz para substituir os diversos tributos presentes ao longo da cadeia de consumo, por ser não cumulativo concentraria em apenas um ou dois tributos, toda a arrecadação sobre circulação/venda de bens e serviços. Além de reduzir o atual excesso de obrigações acessórias, esse novo modelo resolveria as tortuosas questões que envolvem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados e os Municípios. (PANDOLFO, 2019).

O Centro de Cidadania Fiscal (CCiF) possui postura similar no que diz respeito a substituição do PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS por um único imposto do tipo IVA, denominado Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse tributo seria caracterizado pela não cumulatividade ampla – regime de crédito financeiro –, isto é, o imposto incidente em etapas anteriores sobre os bens e serviços geraria crédito. A sua principal novidade estaria no padrão de transição, tanto para as empresas (substituição progressiva dos cinco tributos atuais pelo IBS ao longo de dez anos), como para a distribuição federativa da receita do IBS (transição em cinquenta anos). Tal modelo de transição, além de não afetar a carga tributária, permitiria minimizar muitas das resistências encontradas em projetos anteriores de reforma. (PANDOLFO, 2019).

É perceptível que o Sistema Tributário Brasileiro da forma que é conduzido demonstra-se ineficiente mediante os dados da arrecadação. De acordo com a Receita Federal (2017), do total de autuações efetuadas pelo Fisco, apenas 14,06% foram pagas ou parceladas. O montante arrecadado por meio das autuações realizadas correspondeu a apenas 0,47% do total de créditos lançados no mesmo ano. Esses números retratam o fracasso da política de autuação como forma de compelir os contribuintes ao cumprimento das obrigações tributárias.

A consequência do crescimento vertiginoso dos créditos tributários devidos pelos contribuintes é o surgimento da “cultura dos parcelamentos”. Para compensar o aumento desproporcional dos débitos fiscais frente à capacidade de pagamento dos agentes, a União promove programas especiais de parcelamento – nos últimos 16 anos, foram criados aproximadamente trinta deles. Em outras palavras, o que se observa é a adoção de medidas extraordinárias para corrigir o excesso. (PANDOLFO, 2019).

Consequentemente ocorre o aumento da taxa de juros que é fruto das altas penalidades aplicadas pela fiscalização, estimuladas por políticas como a do “bônus de eficiência”, calculado sobre multas aplicadas aos contribuintes. Segundo o balanço da Receita Federal, o valor total das multas lançadas contra pessoas jurídicas no primeiro semestre de 2016 atingiu 85,5 milhões de reais. Já no primeiro semestre de 2017, após a entrada em vigor do “bônus de eficiência”, o valor saltou para 185,5 milhões de reais, ou seja, um acréscimo de 116,9%. (PANDOLFO, 2019).

Diante dos dados, é evidente a ineficiência das medidas aplicadas à resolução de litígios em matéria tributária. Conforme Pandolfo (2019) a introdução de tais medidas não é inédita na experiência tributária brasileira. Recentemente, por meio da Portaria nº 32/2018, o Fisco regulamentou a dação em pagamento de imóvel para quitar dívida fiscal com a União, forma de extinção do crédito tributário instituída pela Lei Complementar nº 104/2001 e pela Lei nº 13.259/2016. Trata-se de um mecanismo alternativo de solução de conflitos que visa reduzir o volume de recursos administrativos e execuções fiscais no âmbito dos Tribunais Administrativos e do Poder Judiciário. Ressaltando que na condição de empréstimo compulsório Amaro (2017) afirma que a Constituição prevê sua instituição pela União em duas situações: a) despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública e de guerra externa efetiva ou iminente (art. 148, I); b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, II).

Assim sendo, a transação tributária é um instrumento pertinente para o interesse público, sendo capaz de superar os entraves atribuídos a arrecadação, além de ser prevista no ordenamento jurídico brasileiro e ser uma medida adotada por maioria dos países do mundo.

4.1 POSSIBILIDADES E LIMITES

É competência do Estado realizar a tributação, no entanto, a Constituição Federal impõe certos limites a proporcionar o melhor gerenciamento do Sistema Tributário Nacional.

“As limitações ao poder de tributar são regras de competência estabelecidas na própria Constituição de 1988, mais especificamente nos arts. 150 a 152.” (ELTZ et. al, 2018, p. 91).

A Constituição Federal ao definir os limites impõe o impedimento à instituição de tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou implique em distinção ou preferência em relação a qualquer estado, ao Distrito Federal ou município em relação aos últimos. Admite-se a concessão de incentivos fiscais para promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nas diferentes regiões do país, como ocorre nas regiões Norte e Nordeste (I). Também fica vedado tributar a renda das obrigações da dívida pública dos próprios entes políticos (estados, Distrito Federal e municípios), bem como a remuneração e os proventos dos seus respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os seus agentes (II). E, finalmente, veda-se a instituição de isenções de tributos de competência dos demais entes políticos. (ELTZ et. al, 2018).

Além disso, conforme já mencionado, a Constituição Federal impõe princípios que definem as limitações ao poder de tributar: 1. princípio da tipicidade e legalidade tributária; 2. princípio da irretroatividade da lei tributária; 3. princípio da anterioridade; 4. princípio da isonomia ou igualdade tributária; 5. princípio do respeito à capacidade contributiva; 6. princípio da vedação ao tributo confiscatório; 7. princípio da liberdade de tráfego; 8. princípio da transparência tributária.

As limitações são “balizamentos” em relação aos bens jurídicos tributados que se dão por intermédio de alíquotas, base de cálculo e concessão de isenções.(AMARO, 2006; apud ELTZ et. al, 2018). As limitações aplicam-se também à base de cálculo. O art. 145, § 2º, veda a utilização de base de cálculo própria de impostos para a exigência de taxas. Os impostos de competência residual tampouco podem ter base de cálculo ou fato gerador próprios dos impostos discriminados na Constituição, conforme o art. 145, I. Igual restrição é atribuída às contribuições sociais instituíveis com base no art. 195, § 4º, dada a remissão ao art. 154. (AMARO, 2006; apud ELTZ et. al, 2018).

Por fim, Eltz et. al (2018) com base na Constituição Federal menciona que a concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais sobre o ICMS depende de deliberação dos estados e do Distrito Federal na forma da regulação dada por lei complementar, conforme o art. 155, § 2º, VII, g, assim como o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) em relação aos municípios, de acordo com o art. 156, § 3º, III, que visa à redução da utilização desses recursos para fins de guerra fiscal.

A transação tem origem no direito privado, irradiando-se a partir daí para o direito público. Assim, para se compreender melhor o instituto, deve-se analisar a sua natureza, conceito e principais características no âmbito do direito civil. Afinal, conforme lições de Pontes de Miranda, “Não se recebe um instituto, sem se receberem os direitos, as pretensões, as ações, exceções e prescrições, que dele resultam.” (FERNANDES, 2013).

A doutrina minoritária, que considera a transação como simples modo de extinção de obrigações, refutando a sua natureza contratual. Esse era o entendimento defendido por Clóvis Beviláqua, o qual justificava a sua posição em razão de que o objetivo do contrato é criar obrigações entre as partes, enquanto que a transação busca justamente extinguir obrigações. Trilhando o mesmo caminho, Aliomar Baleeiro considera a transação como ato jurídico e não contrato, tendo em vista que ela não cria, apenas modifica e extingue obrigações preexistentes contudo, reitera-se que prevalece o entendimento no sentido de que o objetivo primordial da transação não é apenas extinguir obrigações, mas prevenir ou extinguir litígios, o que pode ser realizado inclusive mediante a instituição de novas obrigações. Ademais, ainda que a transação tenha como consequência a extinção de obrigações, isso não retira a sua natureza contratual, uma vez que nos dias atuais também é aceita a natureza contratual dos negócios jurídicos que buscam extinguir ou modificar obrigações. (FERNANDES, 2013).

Ressalta-se que a transação é um contrato de concessões recíprocas e, portanto, cada parte só concordou em abrir mão de suas pretensões em razão de que o seu oponente também assim o fez. Dessa forma, o Código Civil, no artigo 848, estabelece que, no caso de uma das cláusulas da transação ser nula, anular-se-á toda a transação, a menos que ela verse sobre diversos direitos contestados, independentes entre si. (FERNANDES, 2013).

Nesse sentido, Fernandes (2013) afirma que é comum a realização de decisões consensuais em áreas tradicionalmente consideradas como de direitos indisponíveis. Citem-se como exemplos a transação penal, a possibilidade de realização de Termo de Ajustamento de Conduta (TAC) no âmbito da ação civil pública (§6º, do artigo 5º da Lei nº 7.347/85) e os termos de compromissos que podem ser firmados pelo Conselho Administrativo de Defesa da Concorrência (CADE) e pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM), conforme artigo 85 da Lei nº 12.529/11 e § 5º do artigo 11 da Lei nº 6.385/76, respectivamente.

Na seara tributária não há qualquer impedimento constitucional à existência de um modelo geral de transação, desde que previsto em lei. Para um melhor esclarecimento sobre o tema, é interessante transcrever o dispositivo que é comumente utilizado como impeditivo da transação. (FERNANDES, 2013).

Conforme, o § 6.º do artigo 150 da Constituição Federal:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica,

federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Assim, salienta-se que é possível a existência da transação, nos termos da regulamentação legislativa, a qual deverá sopesar os interesses envolvidos e permitir, dentro dos limites estabelecidos, que a autoridade competente possa realizar o acordo no caso concreto. Esse é também o entendimento defendido por Vittorio Cassone, o qual defende que, além de não vislumbrar nenhum dispositivo constitucional expresso que proíba a transação, afirma que ela é possível de ser instituída mediante lei, desde que observados os princípios constitucionais.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Código Civil Brasileiro, art. 840 estabelece a licitude aos interessados em prevenirem ou terminarem litígio mediante concessões mútuas e ainda estabelece que a transação é permitida somente quanto a direitos patrimoniais de caráter privado. A transação ocorre em situações de litígio entre as partes e manifesta-se através das discordâncias entre as pretensões das partes que são levadas à mediação do Poder Judiciário.

É interessante ressaltar que o termo “litígio” pode referir-se tanto a existência de um conflito na esfera jurídica quanto econômica, no entanto, é necessário distingui-los. Esses gargalos demonstram-se presentes no sistema tributário brasileiro, por exemplo, na PL 5.082/2009 prevalecem os critérios econômicos sobre os critérios do sistema funcional do direito. Cabe a estes orientar o ordenamento jurídico-legal e não aos econômicos.

Evidenciando que o sistema tributário brasileiro necessita de reformas a fim de facilitar seu entendimento pela sociedade de modo geral, visto que, todos os cidadãos são submetidos à cobrança de tributos por parte do Estado e o reconhecimento dos princípios constitucionais atribuídos ao direito tributário é elementar para compreender os limites das transações tributárias.

Ressalta-se também a ineficiência do sistema tributário brasileiro gera prejuízos para o interesse público e utiliza-se dos recursos públicos de forma indevida ocasionando problemas para toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia Científica**. São Paulo: Cengage Learning Edições Ltda, 2016.
- BRASIL. Código Civil (2002). Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 25 abr. 2020.
- BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/91647/codigo-tributario-nacional-lei-5172-66>. Acesso em: 05 jun. 2020.
- BRASIL. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Decreto-lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 11 jun. 2020.
- BRASIL. Lei nº 13.202, de 08 de dezembro de 2020. Disponível em: <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13202.htm. Acesso em: 10 jun. 2020.
- BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 09 jun. 2020.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- ELTZ, Magnum Koury de Figueiredo; DUARTE, Melissa de Freitas; PORTELLA, Mariana; SILVA, Laísa Teixeira da; LAUTERT, Juliano; ALVES, Aline; RONE, Tiago Stein. **Constituição e tributação**. Porto Alegre: Sagah, 2018.
- FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. Transação como forma de extinção do crédito tributário: eficiência e celeridade. **Revista do Mestrado em Direito**, Brasília, v. 7, n. 1, p. 195-220, jun. 2013. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/3928/2695>. Acesso em: 22 jun. 2020.

HENRIQUES, Antonio; MEDEIROS, João Bosco. **Metodologia científica na pesquisa jurídica**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

KFOURI KR, Anis. **Curso de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada**, p. 1-27, ago. 1999. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2751/1/td_0666.pdf. Acesso em: 09 jun. 2020.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 4. ed. São Paulo: Forense, 2019

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. 616 p.

PANDOLFO, Rafael. Cinco temas para a Reforma Tributária brasileira. **Direito Tributário em Questão**: revista da FESDT, Porto Alegre, v. 9, p. 111-132, abr. 2019. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/9/9-revista.pdf#page=113>. Acesso em: 11 jun. 2020.

PUJOL, Rafael de Almeida. **Transação tributária no Brasil**: perspectivas da análise econômica do direito. 2017. 229 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/178711>. Acesso em: 10 jun. 2020.

ZUGMAN, Daniel Leib. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. **Revista Direito Gv**, São Paulo, v. 3, n. 12, p. 610-631, dez. 2016. Disponível em: <https://www.scielo.br/pdf/rdgv/v12n3/1808-2432-rdgv-12-03-0610.pdf>. Acesso em: 08 jun. 2020.