

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito – Direito Público

Guilherme Pereira Antunes

**ANISTIA, REMISSÃO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA:
uma análise legal dos programas extraordinários de arrecadação**

Belo Horizonte

2020

Guilherme Pereira Antunes

**ANISTIA, REMISSÃO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA:
uma análise legal dos programas extraordinários de arrecadação**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais como requisito parcial para a obtenção de grau de Mestre em Direito.

Orientador: Professor Doutor Flávio Couto Bernardes.

Área de concentração: Direito Público.

Linha de pesquisa: Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito, na área de estudo Direito Tributário.

Belo Horizonte

2020

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

A636a	<p data-bbox="454 1350 758 1384">Antunes, Guilherme Pereira</p> <p data-bbox="454 1384 1340 1512">Anistia, remissão e transação tributária: uma análise legal dos programas extraordinários de arrecadação / Guilherme Pereira Antunes. Belo Horizonte, 2020. 191 f. : il.</p> <p data-bbox="454 1534 1340 1635">Orientador: Flávio Couto Bernardes Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito</p> <p data-bbox="454 1691 1340 1881">1. Brasil. [Lei de responsabilidade fiscal (2000)]. 2. Brasil. [Código tributário nacional (1966)]. 3. Programa de Recuperação Fiscal - Brasil. 4. Sistema tributário - Brasil. 5. Direito tributário - Brasil. 6. Orçamento público - Brasil. 7. Estado democrático de direito. 8. Crédito tributário - Pagamento - Brasil. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p> <p data-bbox="1157 1937 1340 1966">CDU: 336.2.022</p>
-------	---

Guilherme Pereira Antunes

**ANISTIA, REMISSÃO E TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: uma análise legal dos
programas extraordinários de arrecadação**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de
Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade
Católica de Minas Gerais como requisito parcial para
a obtenção de grau de Mestre em Direito.

Área de concentração: Direito Público.

Professor Doutor Flávio Couto Bernardes (Orientador)
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Professor Marciano Seabra de Godoi
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

Professora Betina Treiger Grupenmacher
Universidade Federal do Paraná

Belo Horizonte, 23 de março de 2020

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Flávio, incansável mestre de todas as horas, que tanto me ensina e inspira como profissional e exemplo na docência, pela generosidade, amizade e por todas as oportunidades de crescimento.

Aos amigos e professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais pela convivência engrandecedora e lições.

Ao meu pai Gil por demonstrar, com suas ações, abdições e palavras, que devemos buscar o conhecimento para utilizá-lo com amor e devoção em proveito dos humildes e carentes, fazendo do trilha da vida uma verdadeira passarela em prol do desenvolvimento social. Sua dedicação de vida sempre nos orgulhará. Hoje, crescido, entendo que as privações de sua presença cotidiana que tive, será indelevelmente justificada pelos reflexos do bem que promoveu aos próximos.

À mamãe Christina, minha eterna educadora, por ter projetado todos os seus sonhos e realizações nos filhos. Seu zelo, incentivos e amor transbordante, ressoam em mim, minhas irmãs, Malu e todos aqueles que tem a sorte de estarem sob seus cuidados.

Às minhas irmãs Tati e Nelle, pela paciência, atenção, amor fraternal e por serem as melhores tias que poderiam existir.

Aos meus primos, tios e avós, por cumprirem os desígnios e pilares edificados por Vovó Quira e Vovó Dorinha, consagrando o amor e afeto ensinados em nossos laços familiares.

À Raissa, minha pedra angular e inesgotável fonte de carinho, cujo amor e companheirismo diário me faz buscar ser melhor, para retribuir o que graciosamente me é oferecido.

Às minhas filhas, Malu e Helena, manifestações divinas em minha vida que promoveram o meu encontro existencial. Vocês sempre serão a minha melhor parte, carregando o meu mais sublime e eterno amor.

*"It was only for the good of his subjects that he collected taxes from them, just as the
Sun draws moisture from the Earth to give it back a thousand fold".*

*"Foi apenas para o bem dos seus súditos que ele coletou impostos deles, assim como o
sol extrai a umidade da terra para devolvê-la mil vezes".*

(Kalidas em Raghuvansh elogiando o Rei Dilīpa).

RESUMO

A transação, a anistia e a remissão são vetustos institutos do direito tributário, presentes em nosso Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172/66 - desde a sua promulgação. Tais institutos têm sido muito utilizados pelos entes federados com intuito de minorarem os contenciosos tributários, bem como para persuadirem os contribuintes a adimplirem com seu quinhão no financiamento da máquina estatal brasileira. Nesta quadra histórica, em que ocorrem recorrentes déficits nas contas públicas e em que enfrentamos um dos mais longos períodos de recessão da nossa história, os administradores públicos intensificaram a utilização destes institutos como verdadeiros meios arrecadatórios para cobrir os dispêndios correntes. Destarte, é fundamental averiguar as peculiaridades dos referidos institutos, efetuando uma contraposição entre eles e as limitações que o Estado Democrático de Direito e o próprio sistema tributário constitucional brasileiro impõem à concessão de cada uma destas políticas, já que, por muitas vezes, nem mesmo o Executivo e o Legislador sabem que os instituiu em espécie. Para tanto, necessário é descer aos liames normativos e sistêmicos de cada um dos institutos, procurando responder até onde o alvedrio do Estado e do Legislador poderão ir e se há alguma limitação e/ou finalidade constitucional que jamais poderão serem transpostas nas utilizações destes institutos. Por fim, serão efetuadas análises legais das instituições de programas federais que utilizaram dos três institutos.

Palavras-chave: Transação. Anistia. Remissão. Estado Democrático de Direito. Sistema tributário constitucional brasileiro. Medida Provisória. REFIS da Copa. PERT. PRORELIT. RERCT. Lei de Responsabilidade Fiscal.

ABSTRACT

The transaction, amnesty and remission are old institutes of tax law, present in our National Tax Code - Law no. 5,172 / 66 - since its promulgation. Such institutes have been widely used by federated entities in order to reduce tax litigation, as well as to persuade taxpayers to comply with their share in the financing of the Brazilian state-owned machine. In this historic time, there are recurrent deficits in the public accounts and its faced one of the longest periods of recession in our history, intensifying by public administrators the use of these institutes as real collection tools to cover current expenditures. Therefore, it is fundamental to investigate the peculiarities of these institutes, making a contrast between them and the limitations that the Democratic State of Law and the Brazilian constitutional tax system impose on the granting of each of these policies, since, often, not even the Legislator knows that he instituted them in kind. So, it is necessary use the normative and systemic lines of each of the institutes, trying to show the extension that State and Legislator may go and also if there is any limitation and / or constitutional purpose that can never be transposed in the use of these institutes. Finally, it will be realized a legal analysis of the institution of federal programs that used the three institutes.

Keywords: Transaction. Amnesty. Remission. Democratic state of law. Brazilian constitutional tax system. Provisional Measure. REFIS of World Cup. PERT. PRORELIT RERCT. Fiscal Responsibility Law.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 –	pg. 40
Tabela 2 –	pg. 71
Tabela 3 –	pg. 72
Tabela 4 –	pg. 88
Tabela 5 –	pg. 110
Tabela 6 –	pg. 110
Tabela 7 –	pg. 113
Tabela 8 –	pg. 114
Tabela 9 –	pg. 167
Tabela 10 –	pg. 172
Tabela 11 –	pg. 174
Tabela 12 –	pg. 175
Tabela 13 –	pg. 175

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 –	pg. 30
Figura 2 –	pg. 70
Figura 3 –	pg. 101

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias

ADI – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CF – Constituição Federal

CPC – Código de Processo Civil

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação de Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

HC – Habeas Corpus

IFI– Instituto Fiscal Independente

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

MP – Medida Provisória

MS – Mandado de Segurança

PERT – Programa Especial de Regularização Tributária

PRORELIT - Programa de Redução de Litígios Tributários – Lei nº 13.202/2015

PIB – Produto Interno Bruto

PGFN – Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional

PL – Projeto de Lei

RE – Recurso Extraordinário

REFIS - Programa de Recuperação Fiscal

RERCT - Regime especial de regularização cambial e tributária

STF – Supremo Tribunal Federal

TCU – Tribunal de Contas da União

TRF1 – Tribunal Regional Federal da 1ª Região

UNAFISCO NACIONAL – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	26
2 A ANISTIA	35
2.1 A norma tributária.....	36
2.2 O crédito tributário no CTN: a distinção entre tributo e infração	41
2.3 A anistia e a norma tributária sancionatória	47
2.3.1 Sancionistas versus não-sancionistas	48
2.3.2 As sanções tributárias que podem ser anistiadas	50
2.4 A norma de anistia no ordenamento tributário brasileiro.....	52
2.4.1. O problema da “exclusão” do crédito tributário para a anistia.....	52
2.4.2. Os contornos legais da anistia.....	54
3 A TRANSAÇÃO	59
3.1 A transação quanto instituto de direito privado	59
3.2 Transação quanto instituto de direito tributário	60
3.3. Elementos legais da transação na seara tributária	63
3.4 A transação tributária enquanto norma jurídica em si mesmo.....	69
4 A REMISSÃO	74
4.1 A remissão quanto instituto de direito privado.....	75
4.2 Remissão no direito tributário	79
4.3 Elementos legais da remissão na seara tributária.....	83
4.3.1. Situação econômica do sujeito passivo:	86
4.3.2 Erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato	86
4.3.3 Diminuta importância do crédito tributário	86
4.3.4. A consideração de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso	86
4.3.5. As condições peculiares de determinada região do território da entidade tributante: ..	87
4.4 A remissão tributária enquanto norma jurídica em si mesmo	88
5 UMA ANÁLISE DA TRANSAÇÃO, ANISTIA E REMISSÃO NOS PROGRAMAS EXTRAORDINÁRIOS DE ARRECADAÇÃO NO ÂMBITO FEDERAL.....	90
5.1. A natureza jurídica da Medida Provisória e suas limitações materiais e formais	91
5.2. O “REFIS DA COPA” – MPV 651/14 – convertida na lei 13.043/14.....	103
5.2.1. Contextualização histórica	103

5.2.2. Uma análise legal do programa	109
5.2.3. Uma análise tributária do “Refis da Copa”.....	114
5.3. O “PRORELIT” – MPV 685/15 e MPV 692/15 – convertidas nas leis nº 13.202/2015 e 13.259/2016.....	122
5.3.1. Contextualização histórica	122
5.3.2. Uma análise legal do programa	132
5.3.3 Uma análise tributária do PRORELIT	134
5.4 O “RERCT” – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - LEI Nº 13.254/2016 e Nº 13.428/2017	137
5.4.1 Contextualização histórica	137
5.4.2 Uma análise legal do programa	144
5.4.3 Uma análise tributária do RERCT.....	154
5.5 O “PERT” – Programa Especial de Regularização Tributária - MPV’s 783, 798, 804 e 807 - LEI Nº 13.496/2017	158
5.5.1 Contextualização histórica	158
5.5.2 Uma análise legal do programa	166
5.5.3 Uma análise tributária do “PERT”	170
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	174
REFERÊNCIAS	180

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária, a remissão e a anistia estão previstas em nosso Código Tributário Nacional nos artigos 171, 172 e 180, respectivamente, sendo elencadas como hipóteses de extinção e exclusão do crédito tributário. Tais institutos têm sido utilizados recorrentemente pelos mais diversos entes federados, sobretudo por meio de programas extraordinários de arrecadação e regularização da situação tributária dos contribuintes, principalmente pela União, que tem se valido até mesmo do expediente da medida provisória para a introdução desses no sistema tributário brasileiro¹.

Essa situação se intensificou a partir de 2014, exercício financeiro em que o Brasil começou a ter contínuos déficits primários². Nessa esteira, os diversos entes federados passaram a criar uma série de programas de adimplemento dos créditos tributários que não haviam sido recolhidos em seu correto tempo. No âmbito da União, os dados do TCU³ apontam a instituição de 13 (treze) programas com esses moldes entre 2014 e 2017.

Muitos desses programas extraordinários foram criados com claro intento de atenuar o impacto negativo do déficit fiscal e reaquecer o ambiente econômico interno. Esse desígnio é facilmente constatável até mesmo na exposição de motivos de alguns destes programas, em que se lê claramente a preocupação econômico-fiscal do Poder Executivo ao os propor⁴.

¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Auditoria. Avaliação da Eficiência na Recuperação de Créditos Tributários inscritos na Dívida Ativa da União. Oportunidades de Melhoria. Recomendações.** Unidade: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Processo nº 016.332/2017-2. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/TC-016.332%252F2017-2/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=225395f0-0e05-11ea-9bce-1ba5b6115091>>. Acesso em: 03 de jul. de 2019.

² INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de Acompanhamento Fiscal.** Junho de 2019. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/558196/RAF29_JUN2019_Conjuntura_Fiscal.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2019.

³ “57. A figura acima denota que o instituto do parcelamento especial perdeu o caráter de excepcionalidade. Passou a ser medida usualmente adotada tanto pelo Poder Executivo, por meio de medidas provisórias, como pelo Poder Legislativo, via projetos de lei. Dos 28 parcelamentos especiais apurados, 22 (81%) foram editados via medida provisória, sem qualquer discussão prévia no Congresso Nacional e com vigência imediata.” BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Auditoria. Avaliação da Eficiência na Recuperação de Créditos Tributários inscritos na Dívida Ativa da União. Oportunidades de Melhoria. Recomendações.** Unidade: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Processo nº 016.332/2017-2. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/TC-016.332%252F2017-2/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=225395f0-0e05-11ea-9bce-1ba5b6115091>>. Acesso em: 03 jul. 2019

⁴ “(...)3. Levantamento efetuado pela RFB em junho de 2016 demonstra que somente no âmbito da RFB o total dos créditos ativos (devedores, parcelados e com exigibilidade suspensa por litígios administrativo ou judicial) ultrapassa o montante de R\$ 1,54 trilhão. Desses, 63,3%, equivalentes a R\$ 983,26 bilhões, estão com sua exigibilidade suspensa em decorrência de processo administrativo e 14,6%, equivalentes a R\$ 217,86 bilhões, estão com exigibilidade suspensa em decorrência de processo judicial, ou seja, R\$ 1,20 trilhão estão suspensos

por litígio administrativo ou judicial. Objetiva-se com a proposta a redução desses litígios e o consequente aumento na arrecadação tão necessária nesse momento do País. 4. Quanto à regularização de dívidas exigíveis, a proposta justifica-se pela necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.(...)9. A urgência e a relevância do conjunto das medidas apresentadas se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda aumento da disponibilidade de recursos financeiros nos cofres públicos da União, bem como na economia que a redução de litígios proporcionará à Fazenda Nacional.(...)” MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 00152/2016 MF. 30 de dezembro de 2016. In: Medida Provisória Nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 05 jan 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-766-17.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2019

“(...)3. Levantamento efetuado pela RFB em 31/03/2017 demonstra que somente no âmbito da RFB o total dos créditos ativos (devedores, parcelados e com exigibilidade suspensa por litígios administrativo ou judicial) ultrapassa o montante de R\$ 1,67 trilhão. Desses, 63,4%, equivalentes a R\$ 1,06 trilhão, estão com sua exigibilidade suspensa em decorrência de processo administrativo e 15,8%, equivalentes a R\$ 264,12 bilhões, estão com exigibilidade suspensa em decorrência de processo judicial, ou seja, R\$ 1,33 trilhão estão suspensos por litígio administrativo ou judicial. No âmbito da PGFN, para a mesma data, havia cerca de R\$ 1,8 trilhão de débitos inscritos em Dívida Ativa da União. Desse montante, R\$ 1,4 trilhão eram exigíveis, enquanto que R\$ 400 bilhões estavam parcelados, garantidos ou suspensos por decisão judicial. Objetiva-se com a proposta a redução desses litígios e o consequente aumento na arrecadação tão necessária nesse momento do País. 4. Quanto à regularização de dívidas exigíveis, a proposta justifica-se pela necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos. (...) 10. A urgência e a relevância do conjunto das medidas apresentadas se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda.(...)”. MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 00060/2017 MF. 31 de maio de 2017. In: Medida Provisória Nº 783, de 31 de maio de 2017. Institui o programa especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 maio 2017. Edição extra. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2019

“1. O Projeto de Lei, em síntese, institui o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT e dispõe que os recursos patrimoniais que hajam sido transferidos ou mantidos no exterior, inclusive aqueles já repatriados ao País, não declarados, por residentes no País, pessoas físicas ou jurídicas, desde que de origem lícita, poderão ser devidamente declarados aos órgãos fiscais e regulatórios brasileiros e, após o pagamento do tributo e da multa correspondente, receberão tratamento regular perante o Estado.(...)15. O RERCT, conforme se verifica pelo acima sumariado, tem por objetivo regularizar apenas as divisas com origem lícita, mediante anistia em relação aos crimes de evasão de divisas e sonegação fiscal, com prazo de duração previamente definido, e, com isso, estimular brasileiros que possuam ativos não declarados no exterior a reinvestir esses valores internamente.16. A ideia de conceder anistia em fórmula similar ao RERCT já foi bastante exitosa em outros países: na Argentina, cerca de US\$ 4,7 bilhões foram repatriados; a Itália recuperou cerca de 100 bilhões de euros; a Turquia, 47,3 bilhões de euros. Assim, espera-se que a repatriação de ativos financeiros injetará uma grande quantidade de recursos no País, o que contribuirá para o aquecimento da economia brasileira e permitirá o emprego de recursos consideráveis em investimentos nacionais, sem que haja qualquer aumento de tributação e trazendo como consequência indireta a melhoria do sistema de controle interno e de trocas de informação entre o Brasil e outros países.(...)” LEVY, Joaquim Vieira Ferreira. BRASIL. EM nº 122/2015 MF. 09 de setembro de 2015. **Projeto de Lei nº 2960/2015**. Ementa do pl. Brasília: Câmara dos Deputados, data 10 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D7EB3130C881E0532B7D17732D44F9BD.proposicoesWebExterno1?codteor=1384000&filename=Tramitacao-PL+2960/2015>. Acesso em: 24 fev. 2019

“Além disso, é importante destacar que a atual perda de dinamismo econômico pela qual passa o país foi responsável por frustrar em grande medida a arrecadação tributária, gerando assim uma crise fiscal para municípios, UF e União. Nesse sentido, a partilha dos recursos arrecadados com multas do RERCT será fundamental para mitigar o déficit dos entes subnacionais. (...)” MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 00143/2016 MF. 16 de dezembro de 2016. In: Medida Provisória Nº 753, de 19 de dezembro de 2016. Altera a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, para dispor sobre o compartilhamento de recursos. **Diário**

Ocorre, no entanto, que essa preocupação e urgência com viés eminentemente econômico-fiscal não foi abalizada com a mesma preocupação tributária-constitucional, sendo que as análises efetuadas pelo Executivo e Legislativo ao aplicarem os institutos na seara tributária nacional foram sobretudo arrecadatórias, apequenando as demais feições que a política constitucional-tributária demanda.

Nesse diapasão, o presente estudo tem por intenção lançar luz sobre todos os aspectos jurídicos desses três institutos do direito tributário, observando o seu enquadramento normativo dentro de uma interpretação sistêmica de nosso arcabouço constitucional-tributário, não se restringindo apenas aos seus ritos e especificidades formalísticas. Essa análise se faz imprescindível visto que, por muitas vezes, os órgãos fiscalizatórios de controle não têm efetuado uma verificação jurídica aprofundada dos programas que se valem destes três institutos, restringindo a análise apenas ao âmbito do Direito Financeiro, olvidando-se das feições do Direito Tributário que também são aplicáveis nas hipóteses.

Essa falta de análise crítica ocorre até mesmo porque muitos desses programas são estabelecidos como se fossem meros parcelamentos tributários especiais. No entanto, ao contrário do parcelamento instituído no artigo 155-A do CTN⁵, que não impõe limite de prazo para adesão e disponibiliza ao contribuinte parcelar débitos de qualquer natureza com a Fazenda numa quantidade de parcelas máximas, os parcelamentos especiais, que vêm por meio de legislações extraordinárias, preveem regras favorecidas, geralmente acompanhadas de abatimento nos valores de multas, juros, encargos legais e prazos de parcelamento estendidos, para o contribuinte que aderir a eles dentro do prazo de vigência determinado pelo programa.

O tributo é fundamental para a realização positiva de políticas públicas em prol do alcance dos objetivos fundamentais erigidos no artigo 3º da Constituição Federal⁶, isto porque ele é utilizado como principal fonte de receita do Estado, além de servir também como instrumento extrafiscal, não sendo, portanto, mera questão técnica, mas eminentemente política e filosófica⁷. Destarte, o crédito tributário decorrente dele é, em regra, indisponível, visto ter

Oficial da União. Brasília, DF, 19 dez 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Exm/Exm-MP-753-16.pdf>. Acesso em: 24 de mar. 2019.

⁵ “Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.” BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de mar. 2019.

⁶ GODOI, Marciano Seabra. Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988. **Revista de Informação Legislativa.** Ano 50, número 200, out./dez. 2013. P. 139

⁷ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI.** Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P. 480.

sido fruto de uma vontade popular que introduziu no mundo jurídico um critério de justiça para a retirada do patrimônio particular com intento de financiar as políticas públicas estatais.

Sendo assim, a discussão acerca da criação de políticas fiscais que utilizam os institutos estudados é ainda relevante quando observada a partir de um prisma principiológico de justiça tributária, já que alguns cidadãos são prejudicados enquanto outros poucos são favorecidos pelo beneplácito estatal quando aderem aos programas que se valem da anistia, da transação ou da remissão, amesquinhando-se os princípios da isonomia e capacidade contributiva que devem preponderar na tributação por expressa determinação constitucional⁸.

Ressalta-se que em estudos recentes⁹, a PGFN observou que apenas 7,8% das empresas e 5,5% das pessoas físicas possuem débitos inscritos perante a União. Neste sentido, o referido órgão recomendou prudência aos gestores públicos na instituição de políticas fiscais que beneficiem essa minoria devedora, pois a reiterada utilização desses instrumentos pode gerar desequilíbrios indesejados tanto do ponto de vista concorrencial, quanto arrecadatório, por incentivar as pessoas a não cumprirem suas obrigações tributárias.

Portanto, é extremamente grave que neste momento de adoção de medidas de ajuste fiscal as replicações destas políticas sejam discutidas apenas no âmbito de quanto arrecadarão e não de sua adequação finalística aos preceitos constitucionais e legais, sendo fundamental observar quem são os beneficiários destas políticas, o quanto não se está arrecadando e se a disposição do crédito tributário foi devidamente justificada *in concreto*.

Outro ponto em que se faz necessária uma melhor reflexão é acerca da utilização das medidas provisórias para instituição destes programas que empregam os três institutos com intento de convencer o contribuinte atardado a carrear recursos às burras estatais, o que mitiga o princípio da legalidade, visto que esse se ancora num processo legislativo baseado no pluralismo político extraído do parlamento, onde estão presentes representantes de todos os segmentos da sociedade e onde os movimentos sociais e econômicos tem amplo espaço de

⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

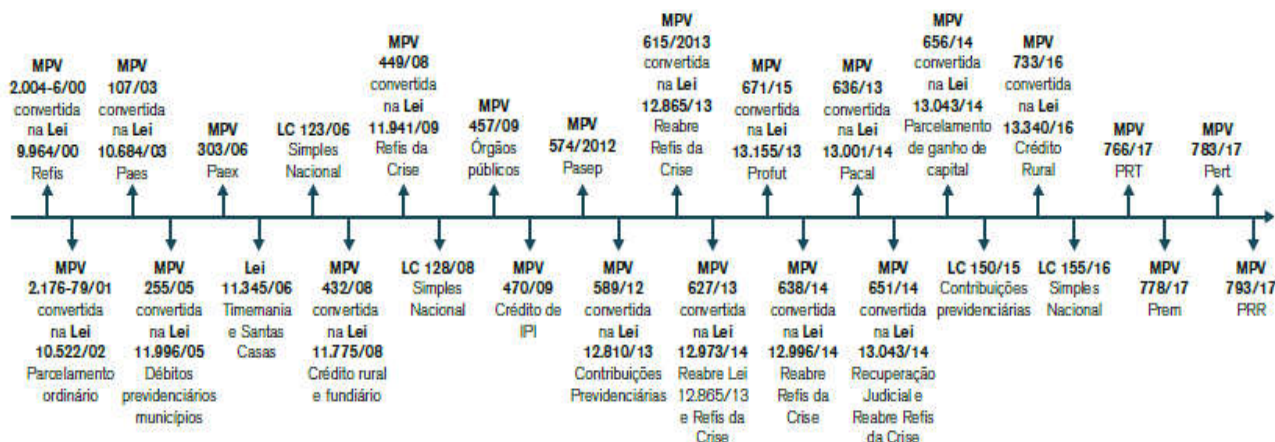
II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 24 de mar. 2019 às 08:35

⁹ BRASIL. Ministério da Economia. **Nota SEI nº 40/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME**. Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Processo SEI nº 10951.102460/2019-02. Disponível em: < http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgdau-estudo-2019-1.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

atuação¹⁰, não tendo sua representatividade democrática limitada apenas ao grupo majoritário das últimas eleições.

A utilização desse expediente normativo impossibilita também um debate amplo e aprofundado das políticas exonerativas, porquanto o prazo de sessenta dias, prorrogáveis por igual período, é extremamente exíguo para tanto. Essa análise deverá ser feita, pois a União, conforme dados do TCU¹¹, utilizou em 81% dos programas especiais das medidas provisórias para ensartar a transação, a anistia e a remissão no mundo jurídico nacional, vide:

Figura 1: Descrição
Elevada quantidade de parcelamentos especiais Refis



Fonte: TCU

A existência de uma grande gama de programas que se utilizaram da anistia, remissão e transação tributária nos últimos exercícios financeiros, pelos mais diversos entes federativos, torna praticamente impossível uma análise minuciosa de cada um desses para verificação de sua completa adequação aos preceitos constitucionais e legais.

No entanto, com intento de dar maior praticidade ao presente estudo, lançar-se-á recorte aos programas federais instituídos no âmbito da União, que se valeram dos referidos institutos. São eles: o “REFIS da Copa” (Programa de Recuperação Fiscal – Lei nº 13.043/2014), o “PRORELIT” (Programa de Redução de Litígios Tributários – Lei nº 13.202/2015), o

¹⁰ RIBEIRO. Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária. Do Autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 45 n. 177 jan./mar. 2008. P. 215 - 222

¹¹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. Voto do Ministro Relator no **Acórdão nº 2497/2018**. Relator: José Múcio Monteiro, 31 out. 2018. Processo nº 016.332/2017-2. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/TC-016.332%252F2017-2%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uid=225395f0-0e05-11ea-9bce-1ba5b6115091>>. Acesso em: 03 de jul. de 2019

“RERCT” (Regime especial de regularização cambial e tributária – Lei nº 13.254/2016) e o “PERT” (Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - Lei nº 13.496/2017).

A partir da análise destes quatro programas instituídos no âmbito da União, será possível fazer um panorama dos contornos tradicionais e recorrentes utilizados pelos demais entes federados quando da instituição de programas de regularização tributária.

Como se vê, a importância do estudo é sua atualidade, pois enquanto se reproduzem milhares de textos normativos anistiando, remindo e transacionando crédito tributário, apenas sob a ótica imediatista de suprir as necessidades arrecadatórias dos diversos entes federados, passam-se inúmeros contribuintes que deveriam ser corretamente tributados e levados, ainda que coercitivamente, a entregar parte de sua riqueza ao Estado. Frisa-se, também, que muitos outros contribuintes, que se mantêm em perfeita consonância com suas obrigações tributárias, estão sendo penalizados com uma maior carga tributária¹².

O presente estudo verificará os institutos da transação, remissão e anistia, sempre do ponto de vista do Direito, como meios adequados duma política tributária, mas limitados pelos próprios textos normativos impostos seja pelo Legislador Originário, seja pelo Legislador Complementar, verificando o seu enquadramento normativo a partir de uma análise da relação jurídico tributária. A partir daí, pretende-se analisar se as políticas públicas extraordinárias de arrecadação que se utilizam destes institutos estão cumprindo com os meandros normativos e finalísticos determinados pelo Estado Democrático de Direito, pelo lume tributário constitucional e pela legislação orçamentaria. Para cumprir sua finalidade, destacar-se-á programas instituídos no âmbito da União, demonstrando que esses valeram-se dos institutos ora estudados, a despeito de não terem sido claros neste sentido.

Para cumprir com os objetivos propostos, a dissertação tem início com o primeiro capítulo, invertendo-se a lógica do CTN, para que estudemos, a priori, o instituto da anistia, já que para aprofundarmos nele, imprescindível é analisarmos a própria norma tributária em si, o que faremos utilizando como referencial teórico a tese de doutorado do professor Flávio Couto Bernardes, “O aspecto procedimental como elementos da norma jurídica tributária e seus

¹² Nota técnica Unafisco Nº 03/2017. **Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios.** Disponível em: <http://unafisconacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tecnica_Unafisco_no_03_2017.pdf> Acesso em: 23 set de 2019

reflexos na formação do título executivo”¹³. Além, estribaremos também na visão trazida por Paulo de Barros Carvalho, em “Teoria da Norma Tributária”¹⁴ e Sacha Calmon Navarro Coêlho, em “Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária”¹⁵.

A partir dessa análise, adentraremos nas particularidades da anistia em si, valendo-se do livro “A Norma de Anistia no Direito Tributário”¹⁶, de Calilo Jorge Kzam Neto.

A estruturação tem sequência no capítulo seguinte, no qual esclareceremos a origem histórica da transação, as bases da inserção desse instituto eminentemente civilista na seara tributária, para daí dissecarmos todos os seus elementos legais, bem como suas feições normativas.

Para tanto, usaremos como referencial teórico da transação tributária a tese de doutorado de Fábio Artigas Grillo, “Transação e justiça tributária”¹⁷, além dos textos doutrinários que brotaram da fervorosa discussão ocorrida no final da década passada, quando se estava em iminência da aprovação de uma lei geral de transação tributária (PL 5.082/2009), em que muitos artigos foram redigidos acerca da matéria e muitos livros publicados, destacando-se dentre estes: Onofre Alves Batista Júnior, com “Transações Administrativas”¹⁸ e Hugo de Brito Machado, com “Transação e arbitragem no âmbito tributário”¹⁹.

Já no terceiro capítulo concentraremos estudo na remissão, observando sua origem histórica, as suas feições no âmbito do direito privado e sua inserção na seara tributária, destacando todos seus elementos legais e limites normativos, o que será feito a partir de tradicionais Manuais de Direito, bem como pelos artigos doutrinários que tratam do tema, sobretudo o de Eurípedes Gomes Faim Filho, “A Remissão no Direito Tributário Brasileiro”²⁰.

Os institutos da anistia e remissão também serão analisados pelos textos doutrinários surgidos quando da discussão e aprovação da Lei de Responsabilidade Fiscal. Mas não

¹³ BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elementos da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

¹⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4ª. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

¹⁶ KZAM NETO, Calilo Jorge. **A Norma de Anistia no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

¹⁷ GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e justiça tributária**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

¹⁸ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa ao ato administrativo, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othom de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008.

²⁰ FAIM FILHO, Eurípedes Gomes. A Remissão no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. Porto Alegre, v.12, p. 111-120, 1996.

exclusivamente por este enfoque do orçamento público, que neste trabalho trataremos de forma accidental na medida em que auxilia na compreensão do tema central do estudo, que é sim uma análise constitucional tributária da matéria, o que faremos por meio dos tradicionais tratados e manuais tributários, bem como de uma análise criteriosa da atividade legislativa na instituição dos programas em si.

A partir desses estudos segregados, passaremos à observação da concessão deles em conjunto, como corriqueiramente tem sido implementado no sistema tributário brasileiro, analisando-se os meandros normativos das regras usualmente estatuídas *in concreto*. Sendo assim, no quarto capítulo verificaremos como os três institutos têm sido correntemente inseridos no sistema tributário nacional, fazendo uma análise crítica a partir do PRORELIT, do PERT, do REFIS e do RERCT. O que será feito com embasamento nos livros “Transação e Arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso”²¹, “Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos”²².

Para melhor analisarmos a instituição das referidas políticas arrecadatórias, fundamental também será uma correta conceituação dos atos praticados via medidas provisórias e sob a perspectiva do cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, sendo importante abalizarmos tal estudo também com obras de Professores integrantes do Programa de Pós-Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.²³²⁴

A presente dissertação – apresentada ao Programa de Pós-Graduação *Strictu Sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, para o curso de Mestrado no âmbito da área de concentração de *Direito Público*, para a linha de pesquisa *Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito* – buscará, portanto, trabalhar, de forma analítica e crítica, os institutos do direito tributário da remissão, anistia e transação, além dos efeitos decorrentes das políticas públicas que utilizam-se destes institutos, verificando a adequabilidade das ações dos Poderes Executivo e Legislativo em as proporem, bem como da atuação dos órgãos de controle ao as analisarem, o que permitirá observarmos se

²¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008

²² DE PAULA JUNIOR, Aldo. SALUSSE, Eduardo Perez. ESTELLITA, Heloisa (org.). **Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos**. São Paulo: Noeses, 2016,

²³ BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira; LIMA, Eduardo Martins de (Coord.). **Medidas Provisórias no Brasil: origem, evolução e perspectivas**. Belo Horizonte: Fórum, 2013 e SAMPAIO, José Adércio Leite. **A constituição reinventada pela jurisdição constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

²⁴ BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte: Educação e Cultura, 2008.

foram cumpridos os princípios de justiça tributária, capacidade contributiva e igualdade, presentes no Estado Democrático de Direito.

Mas o tema extrapola o estudo sobre os três institutos e o processo decisório que os originou. É fundamental verificarmos também as implicações jurídicas, sociais, e econômicas imputadas ao se inserir no sistema constitucional-tributário políticas públicas que ocasionam em exoneração fiscal.

O método adotado nesse estudo é o da pesquisa descritiva com base em doutrina, tendo como fontes de pesquisa os manuais de direito tributário, bem como livros e artigos que tratam das matérias específicas, além de pesquisa histórica via evolução legislativa. O estudo trilhará principalmente por vias do Direito Tributário, mas não se olvidará do Direito Constitucional e do Direito Financeiro, bem como da Teoria Geral do Direito.

No presente contexto histórico, em que o país enfrenta recorrentes déficits nas contas públicas e que ocorre o mais longo período de recuperação da renda após uma recessão²⁵, os administradores públicos provavelmente manterão a utilização desses meios de arrecadação para cobrir os dispêndios correntes, visto que estamos cada vez mais dependentes da geração de receitas extraordinárias para o cumprimento da meta de superávit primário prevista na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).²⁶

Ante o exposto, a dissertação se justifica por envolver profunda relevância para a coletividade. A investigação acadêmica é de suma importância para a delimitação da anistia, remissão e transação no sistema constitucional-tributário, além de permitir uma melhor verificação do processo de instituição desses três institutos, permitindo que os Princípios que servem de alicerce para a tributação, bem como para as políticas de exoneração, sejam devidamente observado à luz da Constituição, do diálogo institucional e controle de políticas públicas. Conclui-se, assim, que o presente estudo guarda perfeita consonância com a área de concentração do *Direito Público* e adequação com a linha de pesquisa *Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito*.

²⁵ FURTADO, Maurício. Borça Jr., Gilberto. BARBOZA, Ricardo de Menezes. **A recuperação do PIB brasileiro em recessões: uma visão comparativa**. Blog do Ibpe, São Paulo, 02 mai 2019. Mercado. Disponível em: <<https://blogdoibpe.fgv.br/posts/recuperacao-do-pib-brasileiro-em-recessoes-uma-visao-comparativa>>. Acesso em: 05 maio 2019.

²⁶ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Junho de 2019. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/558196/RAF29_JUN2019.pdf>. Acesso em: 16 jun 2019. P. 17.

2 A ANISTIA

O evangelho de Mateus traz uma passagem que narra que quando da crucificação de Jesus Cristo, ocorrida durante o período pascal judeu, o *praefectus* Pôncio Pilatos perguntou à população da Judeia qual preso eles gostariam de ver livre e estes solicitaram que Barrabás fosse liberto²⁷. Dessa passagem bíblica observa-se que o instituto da anistia já era aplicado pelos governantes em tempos festivos há milênios.

Este instituto traz como sua principal característica o ato de perdão ao particular pela falta cometida. Noutras palavras, a anistia ocorre quando o ente estatal, por sua benevolência, concede ao particular uma graça, não o penalizando pela falha outrora atentada. Na seara penal, presta-se para extinguir a ilicitude²⁸ e, conseqüentemente, a punibilidade do fato tipificado, tendo sua etimologia ligada justamente ao sentido de esquecimento do caráter criminoso da conduta adotada pelo particular. Acerca dessa *amnestia* do Estado, explica Fernando Galvão²⁹:

A palavra anistia contém em sua etimologia uma clara referência ao esquecimento. No entanto, a doutrina sempre deixou claro que a anistia não promove o esquecimento da ocorrência do fato, mas apenas de seu caráter criminoso. Conforme a clássica lição de Aníbal Bruno, “o fato como crime cessa de existir, mas subsiste como acontecer histórico e dele podem resultar efeitos não penais. Um destes é essa obrigação civil de reparação”.

A anistia se opera por lei penal de efeito retroativo, que não importa revogação da lei anterior. Eugênio Zaffaroni esclarece que a anistia promove o esquecimento da tipicidade de determinadas condutas por meio de descriminalização anômala, já que é forma de descriminalização temporal. A ilicitude do fato, de mesma forma, não é esquecida. Por isso, salvo expressa previsão legal, a anistia não impede que a ilicitude do fato produza efeitos civis e administrativos.

No direito penal pátrio, a anistia, ao contrário do indulto, tem caráter real e impessoal³⁰, visando extinguir a punibilidade em relação a determinados fatos e a um número indeterminado

²⁷ Mt 27:15-21 “Ora, por ocasião da festa, costumava o governador soltar um preso, escolhendo o povo aquele que quisesse. E tinham então um preso bem conhecido, chamado Barrabás. Portanto, reunindo-se eles, disse-lhes Pilatos: Qual quereis que vos solte? Barrabás, ou Jesus, chamado Cristo? Porque sabia que por inveja o haviam entregado. E estando ele assentado no tribunal, mandou sua mulher dizer-lhe: Não entres na questão desse justo, porque num sonho muito sofri por causa dele. Mas os principais dos sacerdotes e os anciãos persuadiram a multidão que pedisse Barrabás e matasse Jesus. E respondendo o governador, disse-lhes: Qual desses dois quereis vós que eu solte? E eles disseram: Barrabás”. BÍBLIA sagrada. Tradução em português da Vulgata Latina por Pe. Antônio Pereira de Figueiredo. São Paulo: DCL, 2010.

²⁸Veja-se, a esse respeito, o art. 107 do Código Penal:

“Art. 107 - Extingue-se a punibilidade:

(...)

II - pela anistia, graça ou indulto.” BRASIL. **Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em 15 de fev. 2019

²⁹ GALVÃO, Fernando. **Direito penal**: parte geral. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

³⁰ HUNGRIA, Nelson. **Novas Questões Jurídico-Penais**. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1945. p.108

de pessoas, sendo introjetada por lei penal de efeito retroativo, que não importa revogação da lei anterior, mas que reproduz efeitos perante o Poder Judiciário, que reconhece, no caso concreto, a extinção do *ius puniendi*. Tem aqui feição eminentemente política, motivo pelo qual, por expressa determinação constitucional³¹, só poderá ser introjetada mediante ato legislativo que passou por deliberação democrática³².

No âmbito tributário, esse instituto apresenta algumas peculiaridades, sendo necessário descer aos limites normativos tributários, para distinguir o tributo e a infração, para daí analisar onde e como se opera a anistia.

2.1 A norma tributária

Vários são os estudiosos pátrios que dissecaram as normas tributárias nas últimas décadas. A maior parte deles utilizaram como marco teórico inicial a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen³³, visto a inovação e importância das lições do mestre da Escola de Viena. Dentre os autores que reverberaram as lições kelsenianas, para daí formular suas próprias teorias acerca da norma tributária, destacam-se Paulo de Barros Carvalho³⁴, Sacha Calmon³⁵ e Flávio Couto Bernardes³⁶. Autores esses que serão utilizados como referencial teórico do presente estudo, em vista da completude e rigor metodológico das suas obras.

Explicam estes autores que há na teoria pura do direito de Kelsen dois tipos de juízos lógicos: os juízos ônticos, que são enunciados descritivos do ser, suscetíveis de verdade e falsidade; e juízos deônticos, que são o dever-ser. Sobre esses últimos não há sentido analisar o caráter de veracidade ou falsidade, servindo eles para interpretar os atos cuja intenção fosse a

³¹ “Art. 21. Compete à União:

(...)

XVII - conceder anistia.”

“Art. 48. Cabe ao Congresso Nacional, com a sanção do Presidente da República, não exigida esta para o especificado nos arts. 49, 51 e 52, dispor sobre todas as matérias de competência da União, especialmente sobre:

(...)

VIII - concessão de anistia”

³² Nesse sentido, leciona José Frederico Marques: “*A anistia, como o indulto, é ato de renúncia ao direito de punir, com a diferença tão-só de tratar-se de ato legislativo. A pretensão punitiva, no indulto, é diretamente atingida. Na anistia, é o próprio crime que desaparece. A lei de anistia não considera ilícito punível os fatos sobre que incide.*” Pg. 537 Marques. José Frederico. Tratado de direito penal. Campinas: Millenium, 1999.

³³ Kelsen, Hans. Teoria pura do direito. Tradução João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

³⁴ CARVALHO. Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária – 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária. São Paulo: Dialética, 2003.

³⁶ BERNARDES, Flávio Couto; **O aspecto procedimental como elementos da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito, Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Belo Horizonte, 2006

de dirigir a ação de outra pessoa, prestando-se assim para descrever o direito enquanto sistema de normas de disciplinamento da conduta humana. Destarte, incumbe ao jurista descrever o seu objeto, a norma jurídica, por meio dos juízos deônticos.

Desenvolvendo sua teoria, Kelsen explica que as normas são uma ordem que extrai a sua validade de outra norma que conteria o seu fundamento de validade, até chegar-se à norma pressuposta de toda ordem jurídica, a *grundnorm*³⁷. As normas jurídicas decorrem assim de uma estrutura escalonada de normas, que tem por detrás delas uma autoridade que ameaça com danos preestabelecidos o sujeito que porventura descumpra as determinações prescritas pelos interesses da ordem social.

Em virtude dessa técnica direta de motivação, as normas jurídicas seriam, fundamentalmente, de dois tipos: primárias e secundárias. As normas primárias, em vista do traço distintivo do Direito, que é a coação³⁸, seriam aquelas que prescrevem sanções. Já as normas secundárias são meras derivações lógicas das normas primárias, sendo verdadeiramente as prescrições de comportamentos que o Estado pretende.

Para Kelsen, além de primárias e secundárias as normas são também categóricas e hipotéticas, conforme o ato previsto no mandamento estar ou não dependente de um evento preestabelecido. Neste entendimento, seriam categóricas as sentenças judiciais (normas individualizadas) e hipotéticas as leis (normas universais).

A teoria normativa kelseniana é dual, ou seja, as normas possuem sempre um antecedente e um conseqüente, estando o sistema jurídico positivo integrado por tantas normas quantas forem as sanções previstas. Nesse sentido, ele consigna³⁹:

Uma distinção entre o Direito e a Moral não pode encontrar-se *naquilo* que as duas ordens sociais prescrevem ou proíbem, mas no *como* elas prescrevem ou proíbem uma determinada conduta humana. O Direito só pode ser distinguido essencialmente da Moral quando – como já mostramos – se concebe como uma ordem de coação, isto é, como uma ordem normativa que procura obter uma determinada conduta humana ligando à conduta oposta um ato de coerção socialmente organizado, enquanto a Moral é uma ordem social que não estatui quaisquer sanções desse tipo, visto que as suas sanções apenas consistem na aprovação da conduta conforme às normas e na desaprovação da conduta contrárias às normas, nela não entrando sequer em linha de conta, portanto, o emprego da força física.

A partir de Kelsen e Carlos Cossio, Paulo de Barros de Carvalho traça a sua teoria normativa jurídico-tributária, pretendendo superar a norma dupla ou norma complexa do mestre

³⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 242

³⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 37-38

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 71

de Viena, porquanto ser demasiadamente ampla e genérica, pois implicariam conhecer e desenvolver dois fenômenos jurídicos que não são aderentes, já que sucedem em sequência.

Assim, a norma complexa ou norma dupla serviu apenas como ponto de partida para enunciar uma fórmula geral do Direito, visto ser inaceitável que a sanção integre a lógica da norma jurídica, pois se integrasse, seria concebido que há uma regra, que tivesse uma hipótese, uma consequência, outra hipótese para o descumprimento dessa consequência e, finalmente, outra consequência que seria designada como sanção, o que refletiria numa estrutura tão complexa que inviabilizaria o seu estudo. A partir dessa visão, ele sintetiza⁴⁰:

Em suma, tanto as perinormas (normas primárias) quanto as endonormas (normas secundárias) têm a mesma estrutura estática: hipótese ou suposto e consequência. Nas endonormas, o suposto é a descrição de um evento que uma vez ocorrido concretamente, faz desencadear a consequência que lhe foi imputada. Nas perinormas, o suposto é justamente a previsão do não-cumprimento da prestação estipulada como conteúdo da consequência de alguma endonorma, enquanto sua consequência será o estabelecimento de relação jurídica de índole sancionatória. Disso resulta que estudar as hipóteses das perinormas nada mais é do que estudar as infrações, vale dizer, os comportamentos que não realizem as prestações (deveres jurídicos), fixados em regras endonormativas (ou secundárias de Kelsen), e para os quais a ordem jurídica imputa as chamadas sanções. Do mesmo modo, estudar a consequência das perinormas não significa mais que tratar das sanções jurídicas.

Destarte, observa-se que Paulo de Barros Carvalho divide a norma jurídico-tributária em duas partes: hipótese endonormativa e consequência endonormativa. Reside nas hipóteses das normas tributárias (endonormas) o conjunto de critérios necessários à identificação dos fatos lícitos, compulsórios, que serão geradores do dever tributário. Nas consequências endonormativas estarão o conjunto de critérios esclarecedores da relação jurídica que se forma de fato quando da ocorrência do fato jurígeno.

São três os critérios esclarecedores das normas tributárias apontados como necessários à identificação do fato lícito erigido como tributável: o material, que contém a descrição objetiva do fato lícito; o temporal, que determina as circunstâncias de tempo que envolvem o fato jurígeno materialmente descrito; e, por fim, o espacial, que indica as condições do lugar em que o fato jurígeno deverá ocorrer. Nas consequências, são apontados dois critérios: o pessoal, que determina os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica; e o quantitativo, que determina o modo pelo qual será estabelecido o conteúdo do dever jurídico (base de cálculo e alíquotas).

E ele, ao cabo, assim conclui⁴¹:

⁴⁰ CARVALHO. Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 55

⁴¹ CARVALHO. Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. 193-196

24^a O presente trabalho desenvolve o estudo do tributo, na sua configuração estática, vale dizer, enquanto endonorma.

25^a Sendo assim, vai cogitar tão-só de critérios para identificação de um fato (critérios de hipótese), bem como de critérios para o reconhecimento da relação jurídica que nasce pela ocorrência do aludido fato (critérios da consequência).

26^a O campo dos supostos possíveis para a criação de endonormas tributárias é o que abrange os fatos lícitos, que não acordos de vontade, considerados em si mesmos.

(...)

28^a O suposto ou hipótese das endonormas tributárias abriga apenas três critérios: o material, o espacial e o temporal. Isso é suficiente para o reconhecimento do fato lícito, que não um acordo de vontades, considerado em si mesmo.

29^a Já a consequência das endonormas tributárias estabelece dois critérios: o critério pessoal e o quantitativo.

Sacha Calmon arranca da teoria de Paulo de Barros Carvalho, acrescentando nessa algumas modificações. A primeira alteração proposta é na terminologia adotada, valendo-se do termo “aspecto” ao invés de “critérios” para qualificar as facetas das hipóteses e consequência da norma jurídico-tributária. Já sob o ponto de vista do desenho normativo, ele entende que há também o aspecto pessoal na hipótese da endonorma, devendo esse ficar ao lado dos aspectos material, temporal e espacial. Ele justifica esse posicionamento explicando que o fato jurígeno está sempre ligado a uma pessoa e que por vezes as qualificações desse sujeito são fundamentais na delimitação da hipótese de incidência. Como exemplo da importância do aspecto pessoal ele traz as circunstâncias do ICMS, que impõem qualificações ao sujeito passivo para a ocorrência do fato gerador.

Assim arrematando⁴²:

No que concerne às consequências das normas tributárias, entendemos que, além dos pontos magnos relacionados por Barros de Carvalho – sujeitos ativo e passivo (critério pessoal da consequência) e base de cálculo e alíquotas (critério quantitativo) -, outros aspectos são contraditórios, todos pertinentes à relação jurídica que se forma com a realização da hipótese de incidência: como, onde, de que modo, quando, em que montante satisfazer ao débito em favor do sujeito ativo. O gráfico seguinte retrata a nossa concepção.

Tabela 1 - Descrição

⁴² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P. 98

<i>Norma Tributária</i>	
<i>Hipótese de incidência – Fato previsto como jurígeno</i>	<i>Consequência jurídica – Dever tributário decorrente</i>
<ul style="list-style-type: none"> -Aspecto material – o fato em si -Aspecto temporal – condições de tempo -Aspecto espacial – condições de lugar -Aspecto pessoal – condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato 	<ul style="list-style-type: none"> -A quem pagar (sujeito ativo) -Quem deve pagar (sujeito passivo) -Quanto pagar (base de cálculo e alíquotas ou valor fixo, adições e subtrações) -Como pagar -Quando pagar -Onde pagar

Fonte: Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária.

Flávio Couto Bernardes, partindo das lições de Sacha Calmon, acrescenta um novo critério ao consequente normativo, o aspecto procedimental, demonstrando que esse é inerente à relação jurídico tributária, pois é ele que possibilitará a atuação do poder público mediante um conjunto de atos ordenados que permitirão aos sujeitos passivos acompanhar a formação válida da obrigação tributária. Nesse sentido, o autor conclui⁴³:

Conclui-se que o aspecto procedimental constitui parte da estrutura da norma jurídica tributária, integrante do consequente normativo, sendo que sua não observância pela Administração Pública, implicará na nulidade dos atos administrativos praticados após a ocorrência do fato jurídico, em razão do desrespeito ao direito do sujeito passivo na participação da aplicação normativa. Logo, não se trata de mero formalismo vinculado à crítica ao positivismo jurídico, mas do intuito de assegurar a aplicação dos direitos e garantias fundamentais dos cidadãos, previstos em diversos sistemas jurídicos.

A partir dessa análise da norma tributária, é que se irá diferenciar o tributo, hipótese da norma de conduta (norma secundária ou endonorma), da infração, hipótese da norma sancionatória (norma primária ou perinorma). Destarte, quem comete uma infração não viola o direito, mas apenas realiza o suposto da disposição normativa sancionante, que é a condição da sanção. Portanto, a hipótese da norma sancionante é sempre o descumprimento dos enunciados

⁴³ BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elementos da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006. P. 160.

da norma de conduta, normas essas que, a despeito de serem distintas, estão intrinsicamente vinculadas⁴⁴.

2.2 O crédito tributário no CTN: a distinção entre tributo e infração

Tributo, na inteligência do artigo 3º do Código Tributário Nacional, é: *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*. Assim, a cláusula “que não constitua sanção de ato ilícito”⁴⁵ é clara o suficiente para demonstrar a diversidade de regimes jurídicos entre os tributos e as penalidades adotada pela legislação pátria.

O poder de definição do que vem a ser tributo foi dado pelo Legislador Originário ao Legislador Complementar em nossa *Lex Master*⁴⁶. No exercício do seu dever, quis o legislador complementar que o tributo fosse resultado de uma conduta que visasse satisfazer uma prestação pecuniária devida ao Estado, inclusa em vínculo relacional entre dois sujeitos de direito, por força de norma jurídica endonormativa dispositiva válida, não devendo decorrer em nenhuma hipótese de fatos jurídicos ilícitos e cujo direito e obrigação correspondente somente surgisse de forma imperativa, eficaz e certa, através de norma individual e concreta, de modo a configurar o fato jurídico e a relação jurídica tributária. Nesse sentido, explica Sacha Calmon⁴⁷:

Entre nós, o conceito de tributo inserto no art. 3º do CTN prevê, na hipótese de incidência, a seguinte estruturação em termos de lógica deôntica: um fato lícito qualquer previsto em lei (acontratual e não seja sanção de ato ilícito). Esta colocação afasta como pressuposto do tributo as infrações e deveres jurídicos que geram as multas, as agressões patrimoniais deliberadas ou culposas que provocam as reparações civis (indenizações) e, igualmente, os atos jurídicos bilaterais (contratos) que ocasionem obrigações pecuniárias.
(...)

⁴⁴ BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elementos da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2006. P. 99-100.

⁴⁵ BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 15 de fev. 2019

⁴⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar:
(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 15 de fev. 2019

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P. 112.

A natureza pecuniária da prestação, a seu turno, é que diferencia o tributo de outros deveres legais unilateralmente impostos a partir de pressupostos jurídicos estritos em fatos lícitos.

(...)

Finalmente, a análise das consequências normativas de índole tributária permite extrair dados que só a hipótese de incidência da norma (fato gerador) não seria capaz de fornecer.

Destarte, pela leitura do artigo 3º do CTN, observa-se que o texto normativo estabelece cinco critérios indispensáveis para a configuração do tributo: a) a pecuniaridade; b) a compulsoriedade; c) a sua instituição em lei, no sentido formal e material; d) a licitude do fato gerador de sua obrigação; e) sua cobrança mediante atividade plenamente vinculada. Acerca desses contornos discorre Calilo Jorge Kzam Neto⁴⁸:

Assim, são notas definidoras do conceito de tributo, a competência tributária atribuída constitucionalmente às pessoas políticas de direito constitucional interno e que somente poderá ser exercida mediante regras jurídicas veiculadas por lei tributária formalmente produzida.

(...)

Outras notas características do conceito de tributo são a imperatividade e a licitude dos fatos jurídicos descritos no antecedente da norma tributária. Os tributos são prestações obrigatórias e não voluntárias.

(...)

Assim, toda conduta prestacional decorrente da prática de ato ilícito não revestirá natureza estrita de tributo, eis que a licitude do fato descrito no antecedente da norma como hipótese de incidência é uma das notas típicas do conceito. A exação há de decorrer da concretização de fatos lícitos.

(...)

No ordenamento jurídico brasileiro, entretanto, somente a Administração pode cobrar tributo, fato que integra o entendimento de tributo, que é um conceito jurídico positivo.

(...)

Vale ainda anotar que a monetariedade da prestação tributária é uma feição do Direito Tributário brasileiro, assinalando-se que outros sistemas podem admitir a prestação in natura.

(...)

É a combinação de todos estes elementos, que nos leva a qualificar certa quantia em dinheiro, certa obrigação pecuniária e certa estrutura relacional normativa, como de natureza tributária. Paulo de Barros Carvalho aponta, também, o critério constitucional para a determinação da natureza do tributo afirmando que “não é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. É preciso que examinemos, antes de mais nada, por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal.

Concentrando-se no quarto requisito apontado pelo CTN, verifica-se que o tributo não pode possuir fatos antijurídicos como hipóteses materiais da norma de conduta. Portanto,

⁴⁸ KZAM NETO, Calilo Jorge. **A Norma de Anistia no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 119-122.

configuram o tributo somente as normas tributárias do tipo impositivo, com hipóteses de incidência constituídas em fatos jurídicos lícitos. Neste sentido, explica Sacha Calmon⁴⁹:

As normas tributárias apresentam, como toda norma de conduta, estrutura dual. Suas hipóteses de incidência são constituídas de fatos lícitos, e suas consequências de prescrições, mandando entregar dinheiro ao Estado. Os fatos que entram na composição da hipótese de incidência da norma tributária são escolhidos pelo legislador no mundo fático. Uma vez postos na norma, tais fatos passam a ser “modelos” de fatos jurídicos. Toda vez que na vida fatos se derem iguais ao modelo, incidirá a consequência prevista na norma tributária: o dever de pagar tributo. Na norma de tributação se contém o tributo. Examinando-a, é possível desvelar sua inteira juridicidade. Os fatos que, jurídicos, estão nas hipóteses das normas tributárias, têm de ser obrigatoriamente fatos lícitos, porque, se ilícitos forem, o dever de entregar dinheiro ao Estado não mais será um dever tributário, mas de outra natureza jurídica. Em verdade, a soma devida ao Estado constituirá uma multa, jamais um tributo.

Neste ponto, é importante sublinhar que o conceito normativo de tributo insculpido em nosso Código Tributário Nacional não é a representação de algo que exista em si, sendo verdadeiro conceito jurídico burilado pelo atual estágio do direito positivo pátrio, tendo sido mutável ao longo da história da humanidade, havendo em tempos pretéritos em solo brasileiro a utilização desse instituto como se sanção também o fosse, como ocorreu, por exemplo, na derrama,⁵⁰ tão combatida pelos inconfidentes.

Já a infração, desde a Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen⁵¹, é também tratada como parte do ordenamento jurídico, sendo que desde então os ilícitos passaram a ser vistos não mais fora do direito, como figuras antijurídicas, mas sim como pressupostos jurídicos da medida sancionatória, sendo explicados através da norma dupla ou norma complexa, que é composta de uma norma primária e de uma norma secundária. Sob essa ótica, a norma primária é a norma sancionatória e a norma secundária é a prestação que deverá ser observada pelo sujeito.

⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P. 89.

⁵⁰ “O sistema de arrecadação envolvido no lançamento da derrama estava regulamentado pelo Alvará Régio de 3 de dezembro de 1750. Desde então, um método fiscal por estimativa impunha o envio anual de cem arrobas de ouro para Portugal, como forma de pagamento dos direitos reais sobre o quinto da extração aurífera. O negócio assentava-se numa espécie de contrato de risco, através do qual os moradores da região assumiam, por meio de suas câmaras municipais, a responsabilidade de remeter ao fisco lusitano a quantia estipulada. O método, como se sabe, não tardou a produzir grandes somas em dívidas cumulativas, que se iam aumentar a cada ano, com a queda da produção aurífera de Minas Gerais, a partir da segunda metade do século XVIII. No entanto, o contrato previra as complicações. De fato, delegava-se às câmaras a competência de, uma vez insuficiente o valor aurífero arrecadado, isto é, sendo ele inferior a cem arrobas de ouro, completar o volume previsto através de cobrança suplementar, “a famigerada derrama”. GASPARI, Tarcísio de Souza. Derrama, boatos e historiografia - o problema da revolta popular na Inconfidência Mineira. **Topoi**, v. 11, n. 21, Rio de Janeiro, jul.-dez. 2010, p. 52.

⁵¹ “Na designação de ‘não’-Direito (ilícito) ‘contradição’ – com-o-Direito, ‘quebra’-do-Direito, ‘violação’-do-Direito exprime-se a idéia de uma negação do Direito, a representação de algo que está fora do Direito e contra ele, que ameaça, interrompe ou mesmo suprime a existência do Direito. Esta representação induz ao erro.” Kelsen, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 126.

Destarte, é a infração nada mais do que o cerne da norma primária para Kelsen, ou a hipótese da perinorma, na visão kelsiana. Sobre a teoria kelsiana explica Paulo de Barros Carvalho⁵²:

Kelsen, realmente, não vê nos chamados ilícitos fatos antijurídicos. Com seu enfoque, emprestou-lhes posição intra-sistemática, enquanto lhes atribuiu a importância de pressuposto jurídico da medida sancionatória.

Para a doutrina kelseniana, a enunciação do Direito deve ser formulada com fundamento na chamada “norma dupla” ou “norma complexa”, composta de uma norma primária e de uma norma secundária. A norma primária descreveria a sanção, enquanto a secundária estabeleceria o comportamento desejado pela ordem jurídica. Segundo ele, se considerarmos norma primária a de conteúdo material, vale dizer, a que estipula o comportamento desejado pela ordem jurídica, não se torna evidente o traço distintivo do Direito, que é a coação, ficando a norma jurídica equiparada às normas éticas ou convencionais. Em resumo, a formulação de Kelsen pode ser expressa assim: “norma primária” – “dado certo comportamento humano, deve ser a sanção (ato coativo por parte de um órgão do Estado – pena ou execução forçada)”; “norma secundária” – “dado certo fato temporal, deve ser a prestação (ou comportamento que evite a consequência coativa)”.

(...)

Enfim, para Kelsen, as normas jurídicas são atos de vontade descritos mediante juízos hipotéticos e não categóricos como até então sustentara a doutrina tradicional. As normas jurídicas consubstanciariam, exclusivamente, “um ato coativo condicionado” ou, em outras palavras, enlaçariam, numa relação de “dever ser”, uma situação de fato condicionante a uma consequência jurídica condicionada (sanção).

Dessa forma, ao contrário do tributo, a infração é a violação de um dever previsto no ordenamento jurídico, sendo verdadeira hipótese da norma sancionante. Noutros termos, é a não observância pelo sujeito do dever legal imposto na endonorma, seja de forma comissiva ou omissiva. Assim, a infração não pode jamais ser hipótese da endonorma, mas deve ser da perinorma, porque o ilícito não deve constituir-se num comportamento pretendido pelo ordenamento, não tendo o mesmo regime jurídico do tributo, sendo vedado ao legislador erigir fatos ilícitos como tributáveis e, por conseguinte, valer-se do tributo como se pena fosse e vice-versa.

Nesse ponto, é importante anotar que pode o legislador utilizar a tributação como política extrafiscal para desestimular condutas lícitas que ao seu ver são perniciosas aos indivíduos ou à comunidade, tal qual a tributação elevada sobre os derivados do tabaco e álcool. Neste sentido discorre Alfredo Augusto Becker⁵³:

A natureza jurídica da sanção distingue-se, perfeitamente, da natureza jurídica do tributo extrafiscal, “proibitivo” porque:

Sanção é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, diretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica proíbe.

⁵² CARVALHO. Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 42-44.

⁵³ Becker. Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018. P. 652.

Tributo extrafiscal “proibitivo”: é o dever preestabelecido por uma regra jurídica que o Estado utiliza como instrumento jurídico para impedir ou desestimular, indiretamente, um ato ou fato que a ordem jurídica permite.

O ilícito, como elemento integrante da hipótese de incidência, é o único elemento que distingue, no plano jurídico, a sanção do tributo extrafiscal “proibitivo”. Noutras palavras, somente fatos ilícitos podem integrar a composição de incidência da regra jurídica tributária.

Registra-se inclusive que é pacífico na jurisprudência pátria que a pessoa jurídica dotada de competência tributária não poderá utilizar tributo para infligir uma pena pelo descumprimento de alguma obrigação pelo sujeito, decidindo assim o Supremo Tribunal Federal em mais de uma oportunidade, senão vejamos:

ACRÉSCIMO DE 200% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES. ACRÉSCIMO QUE CONFIGURA SANÇÃO A ILÍCITO ADMINISTRATIVO. O ARTIGO 3. DO CTN NÃO ADMITE QUE SE TENHA COMO TRIBUTOS PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA COMPULSORIA QUE CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO. O QUE IMPLICA DIZER QUE NÃO É PERMITIDO, EM NOSSO SISTEMA TRIBUTÁRIO, QUE SE UTILIZE DE UM TRIBUTOS COM A FINALIDADE EXTRAFISCAL DE SE PENALIZAR A ILICITUDE. TRIBUTOS NÃO É MULTA, NEM PODE SER USADO COMO SE O FOSSE. SE O MUNICÍPIO QUER AGRAVAR A PUNIÇÃO DE QUEM CONSTRÓI IRREGULARMENTE, COMETENDO ILÍCITO ADMINISTRATIVO, QUE CRIE OU AGRAVE MULTAS COM ESSA FINALIDADE. O QUE NÃO PODE - POR SER CONTRÁRIO AO ARTIGO 3. DO CTN, E, CONSEQUENTEMENTE, POR NÃO SE INCLUIR NO PODER DE TRIBUTAR QUE A CONSTITUIÇÃO FEDERAL LHE CONFERE - E CRIAR ADICIONAL DE TRIBUTOS PARA FAZER AS VEZES DE SANÇÃO PECUNIÁRIA DE ATO ILÍCITO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO, DECLARADA A INCONSTITUCIONALIDADE DA REDAÇÃO DADA, PELA LEI 7.785, DE 20 DE SETEMBRO DE 1972, AO INCISO I DO ARTIGO 15 DA LEI 6.989, JÁ ALTERADO PELA LEI 7.572, DE 29 DE DEZEMBRO DE 1970, TODAS DO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Pleno. (RE 94001, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 11/03/1982, DJ 11-06-1982 PP-05680 EMENT VOL-01258-02 PP-00537 RTJ VOL-00104-03 PP-01129).

- ACRÉSCIMO DE 100% AO IMPOSTO IMOBILIÁRIO SOBRE IMÓVEIS ONDE HAJA CONSTRUÇÕES IRREGULARES. ACRÉSCIMO QUE CONFIGURA SANÇÃO A ILÍCITO ADMINISTRATIVO. O ART. 3. DO CTN NÃO ADMITE QUE SE TENHA COMO TRIBUTOS PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA COMPULSORIA QUE CONSTITUA SANÇÃO DE ATO ILÍCITO. A SANÇÃO ADMINISTRATIVA DE ATO ILÍCITO NÃO SE CONFUNDE COM A PENALIDADE PECUNIÁRIA PREVISTA EM LEI PARA ASSEGURAR A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS, ART. 113 E SEUS PARÁGRAFOS DO CTN. AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDEBITO FISCAL. CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DO RECOLHIMENTO INDEVIDO. RE 99.115-SP, RTJ 106/845. RE NÃO CONHECIDO. (RE 104817, Relator(a): Min. CORDEIRO GUERRA, Segunda Turma, julgado em 14/05/1985, DJ 31-05-1985 PP-08512 EMENT VOL-01380-04 PP-00669 RTJ VOL-00114-01 PP-00410)

Conclui-se, assim, que a infração tributária é uma conduta que, direta ou indiretamente, desrespeita deveres jurídico-tributários estatuídos pelo ordenamento pátrio. Esse descumprimento pode ser caracterizado pelo conteúdo da conduta exigida na endonorma, sendo que quando se desobedece a obrigação de carrear os tributos às burras estatais haverá um ilícito material ou se houver uma infração aos deveres instrumentais ou formais ocorrerá o ilícito formal.

Além, a infração tributária também pode ser reconhecida pelo modo de concretização do ilícito, sendo por via omissiva, quando há inércia comportamental, ou comissiva, quando se pratica uma conduta oposta àquela legalmente determinada. Também pode ser diferenciada conforme a manifestação volitiva do sujeito na prática da conduta, sendo dolosa quando há intenção no agir e culposa quando não há vontade do resultado. Essa característica tem grande importância quando o ilícito é também criminalizado pelo ordenamento, visto ser necessária a presença de um nexó psicológico entre o fato legislado como delituoso à vontade do autor para imputar as penalidades previstas pela legislação penal, nos termos do art. 18 do Código Penal⁵⁴.

Apesar dos contornos distintivos supracitados, é inegável que para o leigo a diversidade de regime jurídico entre tributo e penalidade é quase imperceptível. Tal fato ainda é avultado pela imprecisão conceitual que macula a redação dos parágrafos 1º e 3º do art. 113 do CTN, visto que eles mesclam os conceitos de tributo e multa, confundindo os efeitos de normas tributárias impositivas e sancionadoras, além de pretenderem impor a ilógica transformação de uma obrigação de fazer ou não-fazer, acessória, em obrigação principal de dar dinheiro. Acerca dessa malfadada redação utilizada no artigo 113 do CTN discorre Sacha Calmon⁵⁵:

No §1º do artigo, o legislador do CTN quis dar às multas fiscais, ou seja, ao crédito delas decorrente, o mesmo regime processual do tributo (inserção em dívida ativa, execução forçada, garantias e privilégios típicos do crédito tributário). Para tanto cunhou o §1º do art. 113. Mas o fez com desastrada infelicidade, passando a ideia de que tributo e multa se confundem, o que não é permitido pelo art. 3º do CTN, nuclear e fundante do conceito de tributo, eis que este último, conquanto implique, juntamente com a multa, uma prestação pecuniária compulsória, prevista em lei, em prol do Estado, dela se diferencia, precisamente, porque não é sanção de ato ilícito. Rigorosamente, a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo. O não pagamento do tributo é que origina uma multa à guisa de sanção. Todavia, não quitada

⁵⁴ “Art. 18 - Diz-se o crime:

I - doloso, quando o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo;

II - culposo, quando o agente deu causa ao resultado por imprudência, negligência ou imperícia.

Parágrafo único - Salvo os casos expressos em lei, ninguém pode ser punido por fato previsto como crime, senão quando o pratica dolosamente”. BRASIL. **Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 15 de fev. 2019

⁵⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 584-585.

a multa, pode esta ser exigida, como se fora crédito tributário, juntamente com o tributo. A redação do §1º está a exigir reforma urgente.

(...)

O §3º, tão criticável como o §1º, completa a miranda do fator do CTN de dar ao crédito das multas o mesmo regime do crédito tributário. O iter procedimental da sanção se faz agora necessário. Por primeiro, há o dever de pagar o tributo e de fazer e não fazer determinados atos. O contribuinte não paga o tributo, não pratica o ato devido ou viola abstenção obrigatória. Em qualquer dessas circunstâncias, há o cometimento de ilícitos (descumprimento de dever legal ou contratual). É-lhe, então, aplicada uma multa (sanção pecuniária). Em não sendo paga a multa, o dinheiro dela decorrente ‘se integra’ ao dinheiro decorrente do tributo. É isso o que se quer dizer com a redação do §3º, predicando uma conversão (absurda) de multa em tributo, seres deonticamente distintos. Tudo para que o débito dos tributos se ajuntasse o débito das multas fiscais, objetivo pragmático conseguido às expensas de uma péssima redação, incitadora de descaminhos doutrinários. Autores de Direito Tributário, por indução do próprio CTN, chegam a falar em ‘tributação penal’ ou agravamento penal de alíquotas’, numa algaravia conceitual inaceitável. Temos como certo que o artigo e parágrafos ora sob crivo serão alterados para melhor na próxima revisão do CTN.

Verifica-se, portanto, que o artigo 113 do CTN trouxe diversas inconsistências, pois é impensável transmutar multa em tributo. Na verdade, a partir de uma interpretação sistemática do CTN, conclui-se que a intenção do referido artigo é apenas que as penalidades pecuniárias sejam cobradas como tributos, gozando dos mesmos privilégios e submetendo-se ao mesmo processo formal de constituição, sendo exigíveis num único documento, o auto de infração ou documento equivalente, firmado pela mesma autoridade competente. Além disso, quis o legislador que tributo e penalidade pecuniária submetem-se às mesmas regras que regulam a prescrição e decadência, possuindo ambos as mesmas garantias e estando sujeitos aos mesmos critérios de extinção.

2.3 A anistia e a norma tributária sancionatória

Primeiramente, destaca-se que a palavra sanção é polissêmica, possuindo diversos significados no âmbito jurídico. No entanto, aqui tal vocábulo será apenas utilizado como consequência jurídica abstratamente prevista pela perinorma, decorrente do princípio da retributividade e erigida para possibilitar a preservação da eficácia do comando normativo. Noutros termos, aqui a sanção será sempre vista como consequência da perinorma, em vista do descumprimento de alguma hipótese da endonorma.

2.3.1 Sancionistas versus não-sancionistas

O estudo da sanção tornou-se indispensável pela ciência jurídica, sendo que podem ser constatadas duas grandes correntes teóricas acerca desse tema, a dos sancionistas e a dos não-sancionistas. Sobre tal fato discorre Paulo Roberto Coimbra Silva⁵⁶:

Em geral, como aponta NORBERTO BOBBIO, os mais renomados jus-filósofos podem ser subdivididos em duas grandes correntes teóricas contrapostas em torno da sanção: a dos não-sancionistas (*non-sanzionisti*), que sustenta não ser a sanção elemento constitutivo ou indispensável à noção de Direito, mas secundário, podendo as normas jurídicas subsistirem sem a sua presença; e a dos sancionistas (*sanzionisti*), cujos sequazes propugnam consistir a sanção (institucionalizada) em elemento eidético do Direito, porquanto indissociável da norma jurídica, sob pena de se imiscuírem ao objeto da Ciência Jurídica normas pertinentes a outros sistemas normativos, comprometendo o rigor metodológico por ela exigido.

Assim, os não-sancionistas propugnam que os indivíduos aderem à ordem jurídica imposta por meio de uma manifestação volitiva livre, voluntária e espontânea, havendo verdadeiro consenso espontâneo em torno das normas, sendo prescindível qualquer temor de eventual sanção. Outro argumento adotado por essa corrente é que existem normas jurídicas não garantidas por sanções, como as normas de organização e de competência, o que demonstraria a dispensabilidade destas.

No entanto, a visão de harmonia dos não-sancionistas é comprometida quanto há ocorrência de alguma violação à norma jurídica, vivificando a carência de um meio eficaz para corrigir o desvio e manter a ordem. Exsurge justamente dessa fragilidade a corrente doutrinária dos sancionistas e dentre os seus teóricos destacam-se Kelsen e Bobbio⁵⁷.

O pensamento kelseniano traz a concepção de que somente há Direito quando a coerção se manifesta. Sendo a sanção um ato de coação, essa é indissociável da própria norma jurídica, não havendo Direito se não houver sanções acautelatórias. Nesse sentido, ele explica:

Se o Direito é concebido como uma ordem de coerção, isto é, como uma ordem estatuidora de atos de coerção, então a proposição jurídica que descreve o Direito toma a forma da afirmação segundo a qual, sob certas condições ou pressupostos pela ordem jurídica determinados, deve executar-se um ato de coação pela mesma ordem jurídica especificado. Atos de coerção são atos a executar mesmo contra a vontade de quem por eles é atingido e, em caso de resistência, com o emprego da força física. Como ressalta da investigação precedente, devem distinguir-se duas espécies de ato de coação:

Sanções, isto é, atos de coerção que são estatuídos contra uma ação ou omissão determinada pela ordem jurídica, como, por exemplo, a pena de prisão prevista para o furto; e atos de coação que não têm este caráter, como, por exemplo, o internamento compulsório de indivíduos atacados por uma doença perigosa ou que são considerados perigosos por causa da sua raça, das suas convicções políticas ou do seu credo

⁵⁶ SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 53.

⁵⁷ BOBBIO. **Norberto. Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru. SP: EDIPRO. 2001.

religioso, ou ainda a aniquilação ou privação compulsória da propriedade no interesse público. Nestas últimas hipóteses, entre os pressupostos do ato de coerção estatuído pela ordem jurídica não se encontra qualquer ação ou omissão de determinado indivíduo especificada pelas mesmas ordem jurídica.⁵⁸

Já Bobbio, após constatar que também há sanções advindas do descumprimento de normas morais e sociais, propugna que o caráter definidor do Direito e das normas jurídicas é que a sanção jurídica é externa e institucionalizada. Assim, a sanção jurídica é critério distintivo das normas jurídicas dos outros tipos de normas, advindo e sendo regulada com as mesmas formas e fontes das regras de conduta, dando maior eficácia as normas jurídicas frente às demais normas. Sob sua perspectiva, o sistema normativo sempre irá impor uma resposta a uma violação, com a devida proporcionalidade e imparcialidade, por meio do processo de heterotutela, não havendo ordenamento jurídico sem sanção que o proteja. E assim ele finaliza:

Voltemos, agora, à definição de Direito a que chegamos no livro precedente. Ali determinamos que a norma jurídica através da sanção, e a sanção jurídica através dos aspectos de *exterioridade* e de *institucionalização*, donde a definição de norma jurídica como aquela norma “cuja execução é garantida por uma sanção externa e institucionalizada”

(...)

As regras para o exercício da força são, num ordenamento jurídico, aquela parte de regras que serve para organizar a sanção e portanto para tornar mais eficazes as normas de conduta e o próprio ordenamento em sua totalidade. O objetivo de todo legislador não é organizar a força, mas organizar a sociedade mediante a força.⁵⁹

Destarte, verifica-se que, para Kelsen, a sanção é elemento constitutivo da norma, enquanto para Bobbio a sanção serve para assegurar a sua eficácia, não sendo um elemento integrante de cada norma, mas sim presente no ordenamento jurídico para garantir a sua própria existência através da eficácia de suas normas.

Sem adentrar no mérito da polêmica em torno da essência específica das normas jurídicas, conclui-se preponderar a concepção de ser inviável e utópica a existência de um ordenamento jurídico sem sanção. Neste sentido, as normas jurídicas somente têm eficácia se estiverem garantidas por uma sanção externa e institucionalizada, sendo aplicada por sujeito competente, nos termos do ordenamento legal.

Destarte, a despeito do tributo não ser sanção, como discorrido alhures, ele não subsistirá se não houver uma sanção para resguardá-lo. Noutros termos, sendo o tributo uma

⁵⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 121.

⁵⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Tradução: Maria Celeste C. J. Santos; ver. téc. Claudio De Cicco; apres. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª ed., 1999. Pgs. 27, 70.

obrigação legal heterônoma e compulsória, o dever de pagá-lo independe da vontade do sujeito passivo, sendo que aqueles que não cumprirem com essa determinação deverão ser coagidos pelo Estado a fazê-lo. Portanto, é a sanção que torna eficaz o caráter compulsório do tributo e é justamente nela que se operará a anistia.

2.3.2 As sanções tributárias que podem ser anistiadas

Partindo-se do pressuposto que são as normas tributárias do tipo impositivo ou endonormas, nos termos adotados por Paulo de Barros de Carvalho a partir da terminologia cossiana, as hipóteses de incidência delas serão sempre constituídas por fatos jurídicos lícitos, possuindo em suas consequências um dever tributário do particular perante o Estado, tendo essas então, sempre, uma relação do tipo obrigacional, conforme explica Luciano Amaro⁶⁰:

Ao tratar da obrigação tributária, interessa-nos a aceção da obrigação como relação jurídica, designando o vínculo que adstringe o devedor a uma prestação em proveito do credor, que, por sua vez, tem o direito de exigir essa prestação a que o devedor está adstrito. A obrigação tributária, de acordo com a natureza da prestação que tenha por objeto, pode assumir as formas de dar, fazer ou não fazer.

A consequência da não-prestação dessa obrigação é uma sanção tributária. Nesse sentido, as normas tributárias sancionantes são as perinormas e possuem sempre em sua hipótese uma desobediência a alguma endonorma tributária e no seu consequente uma determinada sanção ao inadimplente. Como há no direito tributário obrigação principal e obrigação acessória, haverá sanções decorrentes do descumprimento de obrigação principal e sanções pelo descumprimento das obrigações acessórias. Assim, as normas impositivas existentes no âmbito tributário são de direito material e de direito formal, conforme leciona o professor Sacha Calmon Navarro Coelho⁶¹:

O descumprimento da prestação tributária, tanto no caso da obrigação principal quanto no da acessória, implica ilicitude. Consequentemente, as infrações tributárias são de duas espécies: infração à obrigação principal e infração à obrigação acessória. As primeiras são chamadas de ‘substanciais’ e as segundas, de ‘formais’. Destarte, a infração que caracteriza o descumprimento de obrigação principal – pagamento de tributo – será substancial e a que vulnerar obrigação acessória – fazer ou deixar de fazer atos legalmente previstos – será formal. A assertiva encontra respaldo em Rubens Gomes de Souza para quem a característica conceitual da infração tributária residia na circunstância de estar em conexão com a obrigação tributária, principal ou acessória.

As sanções usualmente utilizadas no direito tributário pátrio são as penalidades pecuniárias, como as multas graduáveis, multas fixas, multas proporcionais, multas

⁶⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 271

⁶¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro. Forense., 1993. P. 24.

progressivas, multas de mora, multas por descumprimento de deveres instrumentais. Além dessas, também há sanções não-pecuniárias, como: a interdição de estabelecimentos e o impedimento ao desempenho das atividades, a negativa de alvarás de funcionamento e de autorização para impressão de documentos fiscais, a apreensão de mercadorias, de documentos, de veículos e de produtos importados, a imposição de regimes especiais de fiscalização, etc. No entanto, essas sanções não-pecuniárias já tiveram, por reiteradas, a sua constitucionalidade infirmada, como observa-se das súmulas nº 70⁶², 323⁶³ e 547⁶⁴ do Supremo Tribunal Federal.

Portanto, a sanção é uma perinorma geral e abstrata que possui em sua hipótese que alguém descumprirá o vínculo obrigacional constante no consequente da endonorma tributária. Noutros termos, o fato jurídico da demora e/ou do inadimplemento é a hipótese da perinorma tributária geral e abstrata, estando em seu consequente alguma das sanções supramencionadas, que também passaram a compor a pretensão do sujeito ativo como direito público indisponível.

Ocorre, no entanto, que pode o Estado querer afastar do sujeito passivo a aplicação da sanção. Daí exsurge a norma de anistia, que é erigida no ordenamento jurídico para suprimir a sanção ou as sanções impostas ao inadimplente. Nesse sentido, ela atuará sobre o consequente da perinorma, afastando a incidência das sanções previstas. Ou seja, ocorrida uma infração, há o nascimento do direito de punir, que é afastado pelo perdão da sanção, extinguindo-se o direito de punir.

A norma de anistia é, assim, uma endonorma que tem em sua hipótese a descrição de algum fato jurídico relacional que obriga ao infrator a satisfação de uma sanção. Já no seu consequente tem-se propriamente a relação jurídica da anistia, constituída pelo sujeito ativo e passivo e mais os elementos quantitativos e qualitativos dessa relação.

Conclui-se, assim, que poderá ser alvo da anistia qualquer consequente da perinorma. Noutras palavras, qualquer sanção tributária imposta ao sujeito passivo poderá ser anistiada pelo sujeito ativo ofendido.

⁶² “É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo.”

⁶³ “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.”

⁶⁴ “Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais.”

2.4 A norma de anistia no ordenamento tributário brasileiro

2.4.1. O problema da “exclusão” do crédito tributário para a anistia

O legislador complementar incluiu a anistia no artigo 175 do CTN⁶⁵, elencando-a como hipótese de exclusão do crédito tributário, *in verbis*:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Pela redação supra, expressiva doutrina entende que o legislador quis comunicar que a norma de anistia e a de isenção evitaria e impediria a constituição do crédito tributário, entendendo que a exclusão do crédito tributário ocorre quando, embora tendo ocorrido o fato gerador que faz nascer a obrigação tributária, o crédito tributário correspondente não se constitui, porquanto houve a produção de normas de anistia ou de isenção que impediram o seu lançamento pela autoridade.

Tal visão esteia-se na dualidade entre obrigação e crédito, sendo que a anistia apenas operaria efeitos se ocorrida no intervalo entre o “surgimento” da obrigação e a “constituição” do crédito. Uma vez lançado o crédito decorrente da sanção imposta, já não mais operaria a anistia. Assim, ocorrido o descumprimento da obrigação tributária, nasceria o direito do fisco de constituir o crédito tributário que seria dispensado pela norma de anistia antes do credor efetuar a sua constituição.

Nesse sentido, explica Tercio Sampaio Ferraz Jr.⁶⁶:

Entende-se, assim, porque a anistia fiscal é capitulada como exclusão do crédito (gerado pela infração) e não como extinção (caso da remissão), pois se trata de créditos que aparecem depois do fato violador, abrangendo a fortiori apenas infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede. E, como na anistia política, da qual segue o cancelamento das penalidades ou a revisão das penas correspondentes à infração anistiada, também a anistia fiscal será seguida de cancelamento de multas, eventualmente sob condição de pagamento do tributo, cujo crédito então não se extingue.

Ou seja, o crédito gerado pela infração se exclui porque a infração se anistia. Isto é, desaparece o direito de punir (cf. Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, São Paulo, 1976, p.254). Desaparecido esse, desaparecem as penalidades, embora, obviamente, a recíproca não seja verdadeira, isto é, as penalidades podem ser extintas

⁶⁵ BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 17 de fev. 2019.

⁶⁶ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Remissão e Anistia Fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão**. Revista Dialética de Direito, nº 92, São Paulo: 2003, P. 72

(por exemplo, pelo pagamento) sem que desapareça infração e, em consequência, sem que o crédito tenha sido excluído.

No entanto, esse enquadramento da anistia como hipótese da exclusão não parece ser o mais preciso. Explica-se.

Primeiramente, ao limitar a aplicação da anistia apenas para a exclusão do crédito tributário, o legislador olvidou-se das demais situações que essa também abrange, visto que ela pode operar efeitos tanto antes quanto posteriormente à efetiva constituição do crédito tributário. Além, pode também a norma de anistia suprimir sanções tributárias que não possuam caráter pecuniário, extinguindo então não apenas o crédito tributário decorrente de penalidades pecuniárias, mas também as sanções extrapatrimoniais aplicáveis na seara tributária.

Noutro giro, caso se aceite que a anistia é hipótese de exclusão do crédito tributário, estaria se reconhecendo que crédito tributário é ente autônomo da obrigação tributária em si, o que não parece pertinente, como explica Calilo Jorge Kzam Neto⁶⁷:

Ademais, esta proposição que entende que a obrigação nasce com o evento e a prescrição do vínculo contido na norma geral e abstrata estabelece uma concreta relação jurídica tributária, opera com categorias diferentes da perspectiva deste trabalho e com o que entendemos como crédito tributário e sua posição dentro da compostura formal do que seja a relação jurídica tributária. O entendimento acima, entretanto, não esposado neste trabalho, é adotado na própria sistemática do CTN e é resultado das premissas, cujo sistema de referência, postula no art. 113 que “a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador..., e extingue-se com o crédito tributário dela decorrente”. Dita postulação legal, fundada na premissa de que há obrigação e relação jurídica tributária na norma geral e abstrata, acaba por cindir conceitos absolutamente incindíveis. Isto porque a relação que vincula efetivamente dois sujeitos de direito na qual o credor pode exigir do devedor obrigação de caráter patrimonial certa, somente surge quando os critérios de identificação e enunciação do fato jurídico relacional restam vertidos em linguagem competente através de norma individual e concreta. Na postulação do Código Tributário Nacional há uma separação entre obrigação e crédito tributário. Satisfeito este, desaparece o próprio objeto da obrigação, sem o qual ela não subsiste. Se não há um crédito contraposto a um débito, não há que se falar em obrigação. Na relação jurídica completa, o crédito consiste em elemento essencial, ou seja, o direito subjetivo de exigir o objeto (está permitido exigir) contraposto no esquema relacional da obrigação ao dever subjetivo de cumprir a prestação (está obrigado a prestar) que é o dever jurídico cometido ao sujeito passivo. Como resta evidenciado, é ilógico a existência de uma obrigação sem que alguém tenha o direito de exigi-la. O vínculo é relacional. O dever quando é cumprido, o direito subjetivo desaparece e vice-versa. Assim, a expressão exclusão do crédito tributário, cunhada pelo legislador na sistemática do CTN, ignora que não existe obrigação sem correspondente direito pretendido. Assim, a norma de anistia não pode ser considerada fórmula expulsiva ou eliminatória do crédito tributário, uma vez que não existe obrigação tributária sem o correspondente direito pretendido, decorrendo daí, que o crédito tributário somente surge com a norma individual e concreta que certifica de quem cobrar e quanto cobrar. Impropriamente a fórmula vernacular do

⁶⁷ KZAM NETO, Calilo Jorge. **A Norma de Anistia no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 189-190

CTN enfeixa no mesmo contexto gramatical fenômenos normativos distintos, porquanto o contexto sintático-semântico-normativo não coincide com o gramatical.

Em vista do exposto, é mais plausível elencar a anistia como hipótese de extinção do vínculo obrigacional, tal qual a remissão.

2.4.2. Os contornos legais da anistia

O legislador originário, desde a promulgação de nossa *Lex Master*, consignou como garantia do contribuinte que os entes tributantes somente poderiam instituir anistia via lei específica. Tal restrição se manteve após a Emenda Constitucional nº 3, passando o texto constitucional a ter a seguinte redação⁶⁸:

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

(...)

§ 6º 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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Assim, por determinação constitucional, a anistia somente poderá ser introjetada no ordenamento jurídico brasileiro mediante lei específica. Além dessa restrição, o legislador complementar criou uma série de outros contornos para a anistia, reservando para tanto os artigos 180 e seguintes do CTN. O primeiro a tratar da matéria assim dispõe⁶⁹:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Por tudo anteriormente exposto, o primeiro apontamento a ser feito é que, a despeito da redação enunciar que se anistiam as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a institui, por lógica interpretativa, deduz-se que o que se pretendeu com o texto legal foi, em

⁶⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 fev. 2019

⁶⁹ BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 18 fev. 2019

verdade, que somente as sanções dos fatos infracionais ocorridos anteriormente a edição da lei anistiantes, constituídas ou não, fossem afastadas pelos efeitos da anistia.

Isto é, a lei de anistia não afastará o caráter ilícito das condutas ocorridas pregressamente a sua instituição, mas apenas irá perdoar as sanções que porventura poderiam recair sobre o infrator. Confirma-se, assim, que não quis o legislador complementar restringir a anistia apenas para as hipóteses em que não houve o lançamento, sendo que a restrição temporal imposta é apenas para não se criar um perdão prospectivo, pois inviabilizaria a norma tributária que foi descumprida.

Noutra senda, observa-se que o CTN afasta a possibilidade de concessão da anistia das condutas consideradas como contravenção, crime ou que, mesmo sem essa tipificação legal, fossem praticadas com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele. Além, restringe também a sua concessão se for verificado que as infrações decorreram de conluio, salvo disposição em lei em contrário. Tal previsão, no entanto, vem recebendo severas críticas da doutrina por sua imprecisão normativa, neste sentido discorre Luciano Amaro⁷⁰:

A incoerência do legislador no art. 180 do Código Tributário Nacional salta aos olhos. A ressalva do item II deve ser lida no *caput* do dispositivo. Em primeiro lugar, como única maneira de prestigiar a isonomia e conferir sistematicidade e lógica ao preceito codificado. Em segundo, como forma de não atropelar o exercício da competência do legislador ordinário, que pode decidir sobre que condutas irá punir (administrativa ou criminalmente), alterar o tipo de sanção (criminalizando ou descriminalizando certa conduta típica), ou revogar os preceitos por meio dos quais tenha punido tal ou qual conduta (com reflexos pretéritos automáticos, via retroatividade benigna). Ora, dentro desse quadro, não há nenhuma consistência lógica em tirar do legislador a possibilidade de anistiar uma infração dolosa, e menos ainda em vedar essa possibilidade no caso de infrator solitário para, em seguida, admiti-la na hipótese de infração praticada mediante concerto doloso entre vários indivíduos (conluio).

A despeito da malfadada redação dos incisos do artigo 180, que em sua interpretação literal pode levar a situações grotescas, parece que a *mens legis* mais racional decorrente dela é a que visa restringir que se conceda anistia quando ocorridos crimes fiscais, admitindo porém que a lei instituidora da anistia possa abarcar também infrações meramente tributárias, ainda que praticadas com dolo, fraude, simulação ou até mesmo conluio. Assim, pretendeu o legislador apenas restringir dos entes municipais e estaduais a concessão de anistia das infrações que configurariam crimes ou contravenção penal, pois acarretaria automática anistia penal, conforme leciona Aliomar Baleeiro⁷¹.

⁷⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 413

⁷¹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 1392

Continuando o estudo da matéria, passa-se a análise do artigo 181 e 182 do CTN⁷², que assim preceituam:

Art. 181. A anistia pode ser concedida:

I - em caráter geral;

II - limitadamente:

a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo;

b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza;

c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares;

d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa.

Art. 182. A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com a qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Vê-se deles que a anistia poderá ser geral ou limitada. A primeira é concedida irrestritamente pela lei sem quaisquer condições, sendo desnecessário ao sujeito passivo a requerer, nem podendo ele a recusar. É absoluta. Pode ser assim compreendida tanto em vista de abarcar as sanções de todos os tributos, como por ter sido concedida a todos os contribuintes que se encontrem numa mesma situação, sem exigir ou condicionar a qualquer cumprimento de dever para que possa irradiar os seus efeitos jurídicos. Também pode ser considerada anistia geral aquela que a lei não consigne qualquer razão para sua concessão.

Já a anistia é limitada quando se sujeita a alguma das restrições das alíneas a, b e c ou a condição d, do inciso II do artigo 181 do CTN. Em vista de sua limitantes, deverá ser requerida pelo sujeito passivo mediante prova de preenchimento das restrições ou condicionantes exigidas na lei que a criou, tendo seus efeitos irradiados apenas após o reconhecimento pela autoridade administrativa do enquadramento via despacho administrativo.

Por fim destaca-se que, por força da famigerada Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101/2000), que foi criada com a meta de propiciar ao Estado uma gestão financeira responsável⁷³, somente poderá o ente tributante instituir a anistia após cumpridos os requisitos do artigo 14, que assim exige:

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

⁷² BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19 fev. 2019.

⁷³ BERNARDES. Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte: Educação e Cultura, 2008. P. 25.

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 renúncia 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 V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança⁷⁴.

Portanto, como a anistia é uma renúncia de receita pública, somente poderá ser instituída após ter sido efetuada a estimativa do impacto orçamentário-financeiro dela, demonstrando-se claramente que a perda dessas receitas não irá impactar negativamente o orçamento e as contas públicas do Ente. Além disso, o impacto a ser demonstrado deve considerar um período médio, que não abranja unicamente o exercício de concessão da renúncia, mas também os dois seguintes, conferindo maior consistência à ausência de danos significativos à estrutura orçamentária e ao Erário, garantido que as metas e objetivos da Administração para o exercício seguinte serão cumpridos.

Ao lado dessas determinações obrigatórias, a LRF ainda estabelece duas outras condições para a ereção da anistia, das quais ao menos uma deverá ser cumprida, a critério do ente federado anistiador. A primeira possibilidade é que a renúncia esteja contemplada na Lei Orçamentária Anual, por ocasião da estimativa de receitas, demonstrando que não haverá prejuízo às metas estabelecidas no Anexo de Metas Fiscais, integrante da Lei de Diretrizes Orçamentárias, garantido assim que a estimativa de receita contida na Lei Orçamentária Anual reflita uma estimativa real e não disfarçadas por posteriores reduções de receita, evitando eventual déficit nas contas públicas e a perda do equilíbrio orçamentário. Em complemento, a determinação quanto à observância do Anexo de Metas Fiscais igualmente intenta assegurar que a diminuição de receitas não resultará na impossibilidade de cumprir as metas estabelecidas quanto à receita para o exercício seguinte e, especialmente, ao endividamento e ao resultado.

⁷⁴ BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília [DF]: Presidência da República, [2017]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 19 fev. 2019

Conjuntamente com essas exigências, poderá o ente criar medidas de compensação, pelo aumento de receita, proveniente do aumento ou instituição de tributos, com o objetivo de garantir que não haverá a perda de receita. Por inteligência do §2º supra destacado, caso o ente federado opte por essa segunda via, a Anistia somente entrará em vigor a partir do momento em que forem implementadas as medidas compensatórias.

Tais exigências somente são prescindíveis nas hipóteses do §3º. Sendo assim, não é necessário cumprir as exigências supracitadas quando a remissão visar o não recebimento de uma receita como medida de economia, já que o valor do objeto da cobrança não justifica a movimentação estatal, pois causaria maior prejuízo financeiro.

3 A TRANSAÇÃO

O vetusto adágio retumba que é melhor um mau acordo do que uma boa briga. Desse ensinamento popular extrai-se o principal objetivo da transação: uma autocomposição bilateral que dissipará o litígio.

O Legislador Complementar, antevendo as infindáveis possibilidades de discussão tributárias em que o Estado arrecadador imbicaria, trouxe dos preceitos civilistas a possibilidade de fulminar o crédito tributário litigioso por meio da transação.

3.1 A transação quanto instituto de direito privado

Transação é um instituto que surgiu com eminente enfoque no direito privado, sendo estatuído pelos civilistas como um acordo de vontade entre as partes em que, fazendo concessões mútuas, declara-se ou reconhece-se direitos, estabelecendo novas obrigações, com intuito de prevenir ou extinguir obrigações litigiosas ou duvidosas. É, portanto, negócio jurídico contratual bilateral que mediante renúncias recíprocas previne ou finda contenda. Nesse sentido, preleciona Hugo de Brito Machado⁷⁵: “No sentido jurídico restrito, a palavra transação reflete mais adequadamente a sua origem, posto que ela deriva do latim, de *transactio*, resultando da ação expressa pelo verbo *transigere*, que quer dizer transigir, albergando, portanto, a ideia de renúncia”.

Caio Mario da Silva Pereira⁷⁶ aponta os seguintes requisitos para a ocorrência da transação na seara civil:

A – Um acordo, realizado mediante declaração de vontade de ambos os interessados. Não há transação por força de lei, nem pode provir de provimento judicial ex officio. Quando realizado em juízo, a palavra jurisdicional é simplesmente homologatória.

B – Extinção ou prevenção de litígios, sem o que o negócio jurídico se desfigura como transação. Assim já se configurava no Direito Romano, caráter que conserva em todos os sistemas modernos. Este é o seu efeito básico, convertendo um estado jurídico incerto, em uma situação segura.

C – Reciprocidade das concessões, traço característicos, que a distingue de qualquer outro negócio jurídico, onde haja *datio in solutum*, ou doação, ou renúncia, ou confissão, ou pagamento. A transação se tipifica pelo fato de ambos os transatores fazerem ao outro concessões, mutuamente.

D – Incerteza em torno do direito de cada um dos transatores ou ao menos de um deles. Na linha do Direito Romano, como na sistemática do BGB, a incerteza – *res dubio* – tanto pode ser subjetiva quanto objetiva, isto é, insegurança pessoal do interessado como qualificação duvidosa do próprio direito. No direito francês, a

⁷⁵ MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 75, dez. 2001. P 60.

⁷⁶ PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2014. P. 473

incerteza corresponde à litigiosidade. O Direito Brasileiro acompanha a orientação romana, admitindo a transação desde que impere a dúvida no espírito dos interessados.

Transigir, assim, é, sob exclusivo enfoque civilista, negócio jurídico pelo qual os interessados previnem ou terminam um litígio mediante concessões mútuas, conceito este solidificado na própria previsão legal do artigo 840 do Código Civil Brasileiro de 2002⁷⁷, *in verbis*: “Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”

Com a redação supra, adotada pelo Código Civil de 2002, pacificou-se questão tormentosa que dividia a doutrina civilista, que era quanto à natureza jurídica do instituto da transação, preponderando a corrente doutrinária que entende que a transação tem natureza jurídica contratual, em detrimento daquela que defendia a ideia de que a transação teria natureza jurídica de extinção da obrigação. Nesta toada, lecionam Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona Filho⁷⁸:

Em nossa opinião, a polêmica está superada com o novo Código Civil, que, reconhecendo a natureza contratual da transação, retira-a do elenco de meios indiretos de pagamento que incluí-la no título dedicado às “várias espécies de contratos”. A obrigatoriedade da transação nasce justamente do acordo de vontades cujos sujeitos tem o objetivo de extinguir relações obrigacionais controvertidas anteriores.

Por fim, anota-se que conceito da transação no âmago civilista é fundamental para análise desse instituto nos limites do direito tributário, pois, à luz do artigo 109 do CTN, os princípios gerais do direito privado são informadores para a definição dos institutos de direito tributário.

Assentada a transação no âmbito do direito privado, passa-se à análise desta no âmbito tributário.

3.2 Transação quanto instituto de direito tributário

Logo no princípio é necessário acautelar que a transação, na seara tributária, ganha silhueta dos domínios do Direito Administrativo, isso porque a Autoridade Fiscal não pode dispor do crédito tributário ao seu alvedrio. Nesta toada, ensina Onofre Alves Batista⁷⁹:

⁷⁷ BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 04 de março de 2019

⁷⁸ GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: obrigações**. Volume 2. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014. P. 249

⁷⁹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves Batista. **Transações Administrativas**. Quartier Latin. 2007. p. 317

Por certo, a transação administrativo-tributária deve ser celebrada pela Administração Fiscal no manejo do poder de polícia fiscal. As regras que disciplinam o procedimento de celebração de transações administrativo-tributárias, bem como os princípios que a iluminam, são normas do Direito Administrativo, tais como o princípio da eficiência administrativa, da impessoalidade, da legalidade, da moralidade, da razoabilidade, etc. As normas que regem o procedimento e a celebração de transações administrativo-tributárias não são normas que disciplinam a instituição de tributos, mas normas do que se pode chamar Direito Administrativo Tributário. Exceto por algumas espécies de transações muito específicas, a transação administrativo-tributária está disciplinada no processo administrativo tributário, sistematizado por um Direito Administrativo Tributário. Não há como tentar enxergar essas manifestações do poder de polícia sob as lentes convergentes do Direito Tributário, uma vez que a disciplina dessas figuras está, por demais, nos domínios do Direito Administrativo.

Destarte, a transação tributária deverá ser sempre observada com as lentes principiológicas da seara do Direito Administrativo, mormente o princípio da indisponibilidade, que preceitua que *os bens e interesses públicos não pertencem à Administração nem a seus agentes, cabendo-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade*, que é sua verdadeira titular, conforme ensina José dos Santos Carvalho Filho⁸⁰. Não diferente é a lição de Maria Sylvia Zanella Di Pietro⁸¹:

Ligado a esse princípio da supremacia do interesse público – também chamado de princípio da finalidade pública – está o da indisponibilidade do interesse público que, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello (2004:69), “significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público – não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”. Mais além, diz que “as pessoas administrativas não têm portanto disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. Esta disponibilidade está permanentemente retida nas mãos do Estado (e de outras pessoas políticas, cada qual na própria esfera) em sua manifestação legislativa. Por isso, a Administração e a pessoa administrativa, autarquia, têm caráter instrumental.

Ocorre que, apesar do crédito tributário usualmente não ser um bem disponível, por força do artigo 3º do CTN, em que é colocado expressamente como característica do instituto tributo o caráter vinculado de sua cobrança, há momentos, por liberalidade do legislador complementar, em que se permite dispor do crédito tributário, isso porque essa indisponibilidade para cobrança recai sobre o agente público (142, § único do CTN) e não sobre o Estado, que poderá considerar vantajoso à coletividade dispor deste crédito, até mesmo o transacionando. Neste sentido, esclarece Hugo de Brito Machado⁸²:

⁸⁰ CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 27ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 36

⁸¹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 67

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 5, n. 28, jul/ago. 2007.

Para aceitarmos a transação no Direito Tributário, realmente, basta entendermos que o tributo, como os bens públicos em geral, é patrimônio do Estado. Indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe. Disponível, porém, para o Estado, no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização dos fins públicos.

Este também é o entendimento de Heleno Taveira Torres⁸³:

No campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária.

Ademais, rememora-se que é por expressa determinação constitucional que o Código Tributário Nacional institui as hipóteses de extinção do crédito tributário, já que o artigo 146⁸⁴ de nossa *Lex Master* designa à legislação complementar tratar desta matéria. Não é inconstitucional nem ilógico, portanto, a previsão legal do CTN de que a transação, que aparece no capítulo designado por: “Extinção do Crédito Tributário”, possa ser sim via de extinção do crédito tributário, pois esse é o desígnio do artigo 156 do CTN⁸⁵.

Ressalta-se, no entanto, que há doutrinadores que entendem ser inviável a transação na seara tributária, justamente em vista do caráter vinculado da cobrança do tributo, o que não abrange a possibilidade de transacionar o crédito tributário⁸⁶.

⁸³ TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDt**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdicntd=12926>>. Acesso em: 26 agosto 2016.

⁸⁴ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 04 de mar. de 2019

⁸⁵ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

III - a transação”. BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 04 de mar. de 2019

⁸⁶ SANTI. Eurico Marcos Dinis de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem**

Por fim, importante acautelar que é crédito tributário não somente todo dever decorrente de obrigação principal (tributo), mas, também, por previsão do artigo 113 do CTN, a multa (sanção pecuniária decorrente do ato ilícito). Logo, a transação pode extinguir tanto obrigação principal, quanto a sanção pecuniária decorrente de ato ilícito (multa).

3.3. Elementos legais da transação na seara tributária

O Legislador complementar, após prever que a transação seria uma das formas de extinção do crédito tributário, incumbiu ao artigo 171 do CTN, inserido na seção “Demais modalidades de extinção”, destrinchar tal hipótese legal. Esse prescreve:

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

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

Esmiuçando este artigo, observam-se os elementos legais da transação que o legislador complementar do Código Tributário Nacional insculpiu na seara tributária com grande primor e cautela.

Dentre esses, logo perfunctoriamente, sobressai a legalidade. Isso porque para que haja transação no âmbito tributário é fundamental a presença de lei, pois o crédito tributário, a priori, como sobredito, é público e indisponível. Destarte, caberá ao legislador competente para instituição do tributo autorizar a extinção do crédito tributário por esta modalidade. Luís Eduardo Schoueri⁸⁷ explica:

A aplicação do instituto de transação em matéria tributária exige cautela. Afinal, uma das partes da relação é o Fisco e sua pretensão – o crédito tributário – não pode ser objeto de renúncia. Deve-se ter em mente que a atividade da autoridade administrativa é obrigatória, à luz do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Ao mesmo tempo, não se pode negar que não é interesse do Fisco que uma disputa judicial fique se arrastando por anos, entulhando os tribunais e prorrogando indefinidamente o eventual recebimento do crédito tributário. Daí por que o artigo 171 do Código Tributário Nacional, ao tratar da transação, prevê a necessidade de uma lei, que deverá impor condições para que uma transação seja possível. Tem-se, aqui, uma conciliação entre, de um lado, o Princípio da Legalidade, que exige a presença de uma lei para que se dê a transação e, de outro o interesse público, que muitas vezes será mais bem atendido se forem encurtadas as demandas judiciais, por meio da transação.

no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 167-190.

⁸⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 652

A legalidade é, portanto, não somente elemento essencial da transação tributária, mas, sobretudo, pressuposto de validade do estabelecimento desse instituto, pela expressa determinação do artigo 171 do CTN, decorrente da regra constitucional supina nas relações jurídico-tributárias de legalidade estrita (artigo 150, I da Constituição Federal). Heleno Taveira Torres⁸⁸ inclusive apoia-se nesse aspecto normativo para esclarecer que não há nenhuma inconstitucionalidade ou contrassenso de o Estado valer-se da transação como forma de extinção do crédito tributário.

Ainda da leitura do artigo, observa-se ser outro elemento legal da transação: a existência de concessões mútuas entre o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária. Eis, inclusive, o elemento definidor central desse instituto. É o que distingue das demais modalidades de extinção do crédito tributário. Neste ponto, clarifica Sacha Calmon⁸⁹: “O certo é que a transação exige concessões recíprocas, como, v.g., renúncia a honorários. Se apenas uma parte cede, não há transação, senão que ato unilateral capaz de comover ou demover a outra parte”.

Iguala-se a transação tributária, neste elemento, à civilista, sendo modalidade de resolução de conflito autocompositiva, podendo as partes, de comum acordo, solucionar a controvérsia, comprometendo-se ao seu livre alvedrio pôr termo ao litígio. No entanto, importante acautelar que à Autoridade Fiscal caberá permanecer adstrita aos limites legais instituídos para a transação, enquanto ao contribuinte é possibilitado aderir àquele acordo ou não, tal qual num contrato de adesão. Neste sentido, explica Luís Eduardo Schoueri⁹⁰:

A transação, em matéria tributária, deve ser autorizada por lei. Esta deve especificar qual a matéria litigiosa à qual se aplicará a transação e suas condições. Não abre espaço à discricionariedade da Administração. A transação tributária é, antes, um convite, feito pelo próprio legislador, para que o sujeito passivo, querendo, tome os passos para que se extinga sua obrigação.

Ponto de conflito na doutrina é se, no âmbito tributário, é possível ou não a transação para prevenir litígio. Favorável a essa possibilidade, Onofre Alves Batista traz como exemplo

⁸⁸ “Só a ignorância absoluta do conceito de tributo pode levar ao equívoco, de plano afastado, segundo o qual o tributo não poderia se submeter a um procedimento de extinção de créditos fundado na solução de litígios, por recíprocas concessões, à luz do art. 3º, do CTN, quando esta mesma disposição prescreve que a “legalidade” determinará as condições da existência e da vinculação das formas de extinção. Ademais, esta prescrição nunca foi a definição de tributo – formalismo esdrúxulo que não se entende – como ressalta a doutrina mais relevante. E, por fim, sobre a extinção do crédito, é a própria Constituição que estabelece a Lei Complementar como meio para instituir suas modalidades (art. 146, III, ‘b’).” – TORRES, Heleno Taveira. **Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários.** In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário:** homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 308

⁸⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário.** 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 814

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.653.

recorrente desse permissivo as legislações tributárias que preveem que o contribuinte que não recorrer administrativamente terá suas multas reduzidas, assim constatando:

Trata-se de opção preventiva legalmente estabelecida, que tem como intuito prevenir ou evitar o litígio. Diante do litígio potencial, o contribuinte abre mão de sua prerrogativa de discutir administrativamente (ou judicialmente) o lançamento de ofício levado a cabo pelo Fisco e a Fazenda Pública abre mão da multa aplicada. Não que a multa vá aumentando à medida que o procedimento de cobrança do crédito tributário avançar, (pois isso seria cabal ofensa ao princípio que garante o livre acesso dos contribuintes ao Judiciário), mas o fato é que o Estado concede verdadeiros descontos nas multas se o contribuinte satisfazer o pagamento antes de se inaugurar a discussão administrativa (ou judicial)⁹¹.

Entendimento diametralmente oposto possuem Sacha Calmon⁹², Hugo de Brito Machado⁹³ e Heleno Taveira Torres⁹⁴. Neste sentido, leciona esse último:

Materialmente, uma transação somente pode prosperar naqueles casos em que se reconheça efetiva incerteza, geradora de litígio nos quais a Administração, por si própria, reste impedida de alcançar satisfatoriamente, a um resultado mais compatível com o princípio inquisitório da verdade material.

(...)

O fundamento das transações tributárias é extinção de conflitos, amparada na boa-fé objetiva, na confiança recíproca, no respeito ao *pacta sunt servanda* e no fundamento constitucional do ato jurídico perfeito (art. 5º, XXXVI – *a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada*). Enquanto perdurar a Constituição que temos em vigor, nenhuma autoridade administrativa poderá usar de ato administrativo episódico ou alegar lei dirigida materialmente contra a *coisa julgada*, o *direito adquirido*, ou o *ato jurídico perfeito*. São, estes, de modo inequívoco, a razão de ser da existência do Estado em relação à sociedade civil.

Neste ponto, fundamental ressaltar que, em 16 de outubro de 2019, foi editada a Medida Provisória nº 899, que visa justamente estabelecer os requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem “transação resolutiva de litígio, nos termos do art.

⁹¹ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas**: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa ao ato administrativo, no contexto de uma administração pública mais democrática. São Paulo: Quartier Latin, 2007. P. 503.

⁹² “Pelo sistema do CTN, portanto, a transação só pode ser terminativa do litígio, afastada a modalidade preventiva”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 815

⁹³ “No direito tributário brasileiro pode-se dizer, em síntese, que a transação: (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar litígio, só sendo possível depois da instauração deste. Mas, No Direito tributário, não se há de entender necessária a existência de uma ação judicial para a caracterização do litígio.” – MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 115

⁹⁴ TORRES, Heleno Taveira. **Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 307 e 329

171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”⁹⁵. Neste texto legislativo, ressalvada as críticas que merece, sobretudo por ter sido proposto via medida provisória, foi estabelecido que somente haverá transação quando ocorrido previamente um litígio, *vide*⁹⁶:

Art. 2º Para fins desta Medida Provisória, são modalidades de transação:

I - a proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa;

II - a adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - a adesão no contencioso administrativo tributário de baixo valor.

(...)

Art. 11. O Ministro de Estado da Economia poderá propor aos sujeitos passivos transação resolutiva de litígios tributários ou aduaneiros que versem sobre relevante e disseminada controvérsia jurídica, com base em manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia.

Parágrafo único. A proposta de transação e a eventual adesão por parte do sujeito passivo não poderão ser invocadas como fundamento jurídico ou prognose de sucesso da tese sustentada por qualquer das partes, e serão compreendidas exclusivamente como medida vantajosa diante das concessões recíprocas.

Como esse texto normativo ainda está pendente de avaliação do Congresso Nacional, não será utilizado como embasamento científico para avaliação do conteúdo da transação. Ainda assim, parece que quis o Legislador Complementar valer-se da transação na seara

⁹⁵ “Art. 1º Esta Medida Provisória estabelece os requisitos e as condições para que a União e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio, nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

§ 1º A União, em juízo de oportunidade e conveniência, poderá celebrar transação em quaisquer das modalidades de que trata esta Medida Provisória, sempre que, motivadamente, entender que a medida atenda ao interesse público.

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Medida Provisória, serão observados, dentre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.

§ 3º Aplica-se o disposto nesta Medida Provisória:

I - aos créditos tributários não judicializados sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia;

II - à dívida ativa e aos tributos da União, cuja inscrição, cobrança ou representação incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos do disposto no art. 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e,

III - no que couber, à dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais, cuja 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.

Art. 2º Para fins desta Medida Provisória, são modalidades de transação:

I - a proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa;

II - a adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - a adesão no contencioso administrativo tributário de baixo valor.” BRASIL. **Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm>. Acesso em: 05 de novembro de 2019.

⁹⁶ BRASIL. **Medida Provisória n. 899, de 16 de outubro de 2019**. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm>. Acesso em: 05 de novembro de 2019.

tributária apenas em caráter terminativo de litígio. No entanto, por possuir este vocábulo uma acepção ampla, é que surgiu dentre os doutrinadores pátrios a divergência acerca do termo a quo em que uma relação jurídica tributária poderá ser considerada litigiosa, sendo mais plausível que pretenda a norma que toda relação em que o contribuinte se oponha à cobrança já se instaura o litígio, ainda que em seara administrativa. Nesse sentido, discorre Paulo de Barros Carvalho⁹⁷:

Querem alguns que se trate de conflito de interesses deduzidos judicialmente, ao passo que outros estendem a acepção a ponto de abranger as controvérsias meramente administrativas.

(...)

Em tese, concordamos com a segunda alternativa. O legislador do Código não primou pela rigorosa observância das expressões técnicas, e não vemos por que o entendimento mais largo viria em detrimento do instituto ou da racionalidade do sistema.

Nesse mesmo trilho caminha Hugo de Brito Machado⁹⁸

Para que seja possível a transação no Direito Tributário, impõe-se tenha sido já instaurado o litígio, embora não se há de exigir que este se caracterize pela propositura de ação judicial. Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. Ou por outra forma se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar à instauração de um procedimento

Por fim, como último aspecto legal deste instituto, deve-se notar que a transação tributária importa sempre na extinção do crédito tributário preexistente. No entanto, este posicionamento não é uníssono, sendo que há doutrinadores da mais elevada escol entendendo que a transação põe termo apenas ao litígio e não ao crédito tributário. Neste sentido, Hugo de Brito Machado⁹⁹:

A não ser que se entenda a extinção como referida apenas à parte do crédito tributário da qual abriu mão a Fazenda, na verdade a transação, embora arrolada como causa de extinção do crédito tributário, a rigor e ao menos ordinariamente não o extingue.

(...)

A transação na verdade se destina a extinguir um litígio. Não necessariamente extingue o crédito, ou qualquer outra relação obrigacional.

Assim também perfilha Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁰:

⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 541

⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 116

⁹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 117

¹⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 465

Mas, é curioso verificar que a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.

Discorda-se, contudo, dos referidos autores, pois não parece condizente com a previsão legal da transação tributária que o crédito tributário subsista, como vivente, sem ter sido fulminado pela transação. Aliás, esse entendimento vai em completo confronto com o próprio instituto *per si*. Melhor juízo acerca deste ponto parece ter Luís Eduardo Schoueri ¹⁰¹:

O raciocínio deve ser claro: a transação implica novação. Uma vez concluída, ela extingue o crédito tributário, por força do artigo 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. Claro que esse crédito tem natureza pública, mas seu “fato gerador” é a própria transação.

(...)

Uma consequência da transação, uma vez aperfeiçoada, é que, se o débito original era indevido, não cabe cogitar sequer de repetição do indébito. Afinal, esta só surge no caso de pagamento indevido; com a transação, não há pagamento. Mais uma vez: a obrigação original foi extinta pela transação, não pelo pagamento. Se nada se pagou, não há repetição. Aquilo que o sujeito passivo paga já não é a obrigação original, mas aquela surgida com a transação. Somente caberia repetição do indébito se a própria transação estivesse maculada por ilegalidade ou inconstitucionalidade. Uma transação regular dá surgimento a uma nova obrigação de natureza pública entre as partes.

Esse, aliás, é o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, em que o Ministro Carlos Madeira, no julgamento do Recurso Extraordinário 100.925-0/SP, afastando o parcelamento da transação, concluiu: “Mas também o parcelamento se afasta da transação, em primeiro lugar porque não extingue o crédito tributário, como prevê o art. 171, *in fine*, do CTN. (p. 3 do voto condutor do acórdão)”¹⁰².

Não destoam desse julgado os lavrados pelo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - ICMS - TRANSAÇÃO: EXTINÇÃO DO PROCESSO.

1. A transação entre o contribuinte e o Fisco leva à extinção da obrigação (art. 171 do CTN).

2. Desconsiderada a transação, há infração ao CTN e ao Código Civil.

3. Recurso provido.

(REsp 21.743/RJ, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/1999, DJ 29/11/1999, p. 146)

¹⁰¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 654

¹⁰² DÉBITO TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO. NÃO PREVENDO O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL O PAGAMENTO PARCELADO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO, ADMITE-SE A ADMINISTRAÇÃO COMO PROCEDIMENTO DE INICIATIVA DO CONTRIBUINTE. NA SUA CONCESSÃO, NÃO PODE A ADMINISTRAÇÃO RETIRAR NENHUM DOS ENCARGOS QUE RECAEM SOBRE A DÍVIDA, VISTO QUE, NA HIPÓTESE, É APLICÁVEL O PRINCÍPIO DE INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO, CONSUBSTANCIADO NO INTERESSE DA FAZENDA. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 100925, Relator(a): Min. CARLOS MADEIRA, Segunda Turma, julgado em 28/02/1986, DJ 04-04-1986 PP-04757 EMENT VOL-01413-02 PP-00386). Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193290> acesso em 14 de abril de 2019.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. O PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NÃO IMPLICA A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO MAS A SUA SUSPENSÃO.

(...)

2. A figura do parcelamento não se confunde com a transação extintiva do crédito. A autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art.156, III do CTN, implicando no término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária.

3. Considerando que a transação é a forma pela qual as partes previnem ou terminam litígios mediante concessões mútuas, enquanto que o parcelamento é a mera dilação de prazo para o devedor honrar sua dívida, não há que falar em naturezas semelhantes. Ao revés, no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado o compromisso, retoma ela o os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal.

(...)

(REsp 514.351/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/2003, DJ 19/12/2003, p. 347)

TRIBUTÁRIO. TRANSAÇÃO. BENEFÍCIO FISCAL. EXTENSÃO A HIPÓTESE NÃO ALCANÇADA PELA NORMA TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

(...)

3. A propósito, o art. 171 do CTN permite que a transação tributária seja realizada como meio de extinção do crédito tributário, nas condições estabelecidas por lei.

(...)

(RMS 40.536/BA, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/11/2013, DJe 09/12/2013)

Dessa forma, não é condizente com o próprio instituto em si, esboçado para ser forma de extinção do crédito tributário, que esse permaneça existente após ocorrida a autocomposição bilateral, mitigando a lógica normativa e até mesmo sistêmica, como ficará demonstrado no próximo tópico.

3.4 A transação tributária enquanto norma jurídica em si mesmo

Como preleciona Sacha Calmon¹⁰³, “a norma tributária é uma norma de conduta cuja especificidade reside em gerar o dever de pagar tributos”. Destarte, ocorrido um fato típico descrito no antecedente da proposição normativa tributária, exsurge o crédito tributário, que, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁴ “no percurso de sua existência pode experimentar mutações, que interferem nos elementos que a compõem ou nas gradações de sua eficácia”.

¹⁰³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P.110

¹⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 451.

Conclui-se assim que a estrutura da obrigação tributária se restringe na estrutura da norma de tributação. Dessa norma de conduta, há vinculação entre dois sujeitos, um ativo e outro passivo. Nas palavras de Sacha Calmon¹⁰⁵:

No 'comando', ou 'consequência', ou 'preceito', ou 'estatuição', ou 'mandamento' da norma, ou outro nome que se lhe queira dar, aloja-se a 'relação jurídica decorrente' ou a obrigação propriamente dita, contendo os sujeitos ativo e passivo e o *vinculum juris* entre eles existente para a realização da prestação: um *dare* (Um dar dinheiro ao Estado, credor ou *accipiens* da prestação).

Esses sujeitos somente serão desatados desse dever quando houver desintegração da entidade normativa que os vinculou. Paulo de Barros Carvalho¹⁰⁶ vale-se da seguinte representação gráfica para explicar as hipóteses de extinção da relação obrigacional:

Figura 2 - descrição



Fonte: Curso de direito tributário.

E continua o mesmo autor¹⁰⁷:

Decompõe-se a figura obrigacional que reproduzimos:

pelo desaparecimento do sujeito ativo;

pelo desaparecimento do sujeito passivo;

pelo desaparecimento do objeto;

pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desapareição do crédito;

pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desapareição do débito.

Qualquer hipótese extintiva da relação obrigacional que possamos aventar estará contida, inexoravelmente, num dos cinco itens que enumeramos. Carece de possibilidade lógica imaginar uma sexta solução, precisamente porque esta é a fisionomia básica da existência de um vínculo de tal natureza.

Advertimos que no direito positivo brasileiro, no que se refere às obrigações tributárias, não há prescrições que contemplem a extinção do objeto prestacional, estritamente considerado. Entretanto, todos os demais casos de desaparecimento de elementos integrativos ou dos nexos que os enlaçam se encontram previstos, indicados pelo legislador pelos nomes técnicos correspondentes.

¹⁰⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P.111

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 452.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 452.

Em observação à esquematização elaborada pelo doutrinador, observa-se que a transação, por ser forma de extinção do crédito tributário, como já discorrido, enquadra-se na quarta hipótese elencada. Explica-se.

Sacha Calmon¹⁰⁸, ao explicar a substituição tributária em nosso sistema normativo, infirma que o problema existente nessa “poderia ser extremamente simplificado se considerássemos a questão à luz da teoria da norma jurídica e de sua técnica de imputação”. Neste ponto, ele aclara o caminho valendo-se de exemplo que muito bem também se aplicaria ao instituto da transação tributária, pois, em ambas, existem duas normas jurídicas *sucessivas*. Ele delinea:

Tabela 2 – descrição

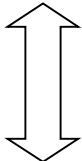
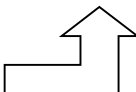
Norma A		Norma B	
Hipótese	Consequência	Hipótese	Consequência
<i>A</i> pratica o fato gerador	<i>A</i> é sujeito passivo	Em virtude de um fato previsto em lei, <i>A</i> fica desobrigado total ou parcialmente	<i>B</i> fica responsável pelo tributo de <i>A</i>
Transferência de dever tributário de <i>A</i> para <i>B</i>			

Fonte: Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária

Aplicando-se este quadrante na transação tributária, sucederia o seguinte:

Tabela 3 – descrição

¹⁰⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003. P.263

Norma A		Norma B	
Hipótese	Consequência	Hipótese	Consequência
<i>A</i> pratica o fato gerador	<i>A</i> é sujeito passivo - deve recolher o crédito tributário (<i>B</i>) à <i>C</i> 	Com intuito de extinguir litígio instaurado, nos termos da lei, <i>A</i> fica desobrigado totalmente de <i>B</i> desde que conceda a <i>C</i> , <i>D</i> .	Se <i>A</i> concordar, deverá entregar a <i>C</i> , <i>D</i> , não devendo mais <i>B</i> . 
Extinção do crédito tributário <i>B</i> e surgimento da obrigação <i>D</i>			

Esquematisando o que ocorre quando há transação tributária, clarifica-se que não mais subsiste o dever jurídico tributário decorrente da ocorrência do fato gerador (crédito tributário). Esse morre tão logo o sujeito passivo concorde em modificar o seu ônus, brotando no lugar da obrigação tributária outro dever, nos termos legais e convencionados.

Sendo assim, desaparece o direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo anterior à ocorrência da transação, o que equivale ao desaparecimento do crédito tributário. No entanto, a extinção desse crédito tributário não importa em apagamento duma relação entre o sujeito ativo e passivo, nascendo nova obrigação à ambos, essa transacionada, mas não menos compulsória, que será fulminada pela entrega do acordado.

Eis o que pretendeu o Legislador complementar, insculpindo em nosso CTN a possibilidade de transação. Neste ponto, avulta-se a lição histórica do mestre Ives Gandra Martins ¹⁰⁹:

Quando os pais do direito tributário – juristas de escol, todos eles- elaboraram, a partir do anteprojeto de Rubens Gomes de Sousa e das discussões no Instituto Brasileiro de Direito Financeiro – hoje ABDF- a minuta do projeto levado ao Congresso Nacional, relatado por Aliomar Baleeiro, entenderam que, para dar agilidade a cobrança dos créditos tributários nas hipóteses de inadimplemento do devedor por falta de liquidez ou outro motivo relevante, a transação seria caminho. Tal instituto facilitaria, de um lado, o rápido recebimento dos pretendidos créditos e, de outro lado, a não inviabilização da atividade do pagador de tributos, que não teria suas atividades ou

¹⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional** – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/29/0f4aac065607p.doc> Acesso em 30 abr 2017.

profissão atingidas por uma imediata despatrimonialização ou interferência no seu dia-a-dia funcional.

O limite para sua utilização está na necessidade de existência de lei a permitir que transação se faça para casos concretos. Vale dizer, somente com autorização legal a transação pode ser realizada pelo Poder Executivo, à evidência, no interesse da Administração.

Assim, se o sujeito passivo da obrigação tributária, para a quitação de seu débito, oferecer pagamento em serviços e se houver interesse do sujeito ativo em receber por essa forma, reconhecido mediante autorização legal, poderá fazê-lo.

Conclui-se, portanto, após dissecação normativa e análise histórica, que a transação tributária importa em hipótese de extinção do crédito tributário, surgindo nova obrigação ao sujeito passivo, em aquiescência com a proposta do credor.

4 A REMISSÃO

Toda obrigação tem como caminho natural para a sua extinção o seu adimplemento por parte do devedor. Ocorre, no entanto, que pode o credor não ter mais interesse no cumprimento da obrigação, concedendo ao devedor a possibilidade de não mais adimpli-la. Essa liberação se chama remissão. Destarte, a remissão é ato jurídico que advém da benevolência do credor que, não mais querendo cobrar o que lhe é devido, desobriga o devedor do pagamento da dívida.

Essa liberalidade, de fulminar o tributo devido pelo particular por meio outro que não o pagamento, também foi concedida ao legislador ordinário do ente tributante que, conforme determinação do Legislador Constitucional e do Legislador Complementar, deverá se adstringir ao rol de situações previstas no CTN, obedecendo aos critérios de nossa *Lex Master*.

Fato interessante de se destacar é que essa hipótese de extinção do tributo não surgiu apenas nos Estados modernos, havendo textos antigos que já previam esse beneplácito estatal quando não era possível recolher os tributos por desventuras do contribuinte. A esse respeito leciona Schoueri:

A remissão é prática comum na história da tributação. Já entre os egípcios, um texto antigo recomendava que, no caso de um fazendeiro pobre ter dificuldades com seus tributos, o escriba deveria perdoar dois terços deles. Esta política de remissão tributária durante os tempos mais difíceis era comum no Egito e recebia o nome de “philantropa”, de onde surgiu a expressão “filantropia”. A história dos faraós mostra diversas oportunidades em que havia remissão de tributos para que a população não fosse sobrecarregada.¹¹⁰

E essa beneficência do poder monárquico não se via apenas dentre os egípcios, havendo manifestações antiquíssimas neste sentido nas mais diversas culturas e povos, como por exemplo dentre os indianos, que já no *Arthashastra*, mais antigo tratado sobre economia, ciência políticas e artes militares conhecido, *Kautilya* já havia expressa recomendação aos governantes de aplicar a remissão quando fosse necessário.¹¹¹

Esse instituto também é visto na seara civil há milhares de anos, como por exemplo na “*remissio mercedis*” do direito romano, que tinha feições protetivas ao locatário de imóvel, que,

¹¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P.665

¹¹¹ “Assim como as frutas são recolhidas a partir de um jardim quando se tornam maduras, do mesmo modo as receitas [dos impostos] podem ser cobradas quando se tornarem maduras. A coleta de receitas ou de frutas, quando imaturas, nunca se devem ser exercidas, evitando que a sua fonte seja lesada e causando imensas dificuldades”. ARTHASHASTRA. Tradução de: Antônio Lizar. Posição 8513 de 14166. Obra registrada na Biblioteca Nacional – RJ. Edição do Kindle.

em algumas situações excepcionais, via-se dispensado do dever de pagar a "merces" (aluguel), sobretudo em virtude da sobrevivência de eventos fortuitos¹¹².

Portanto, esse instituto é visto tanto no âmbito privado quanto no público, se caracterizando nas duas searas pela liberalidade do credor que, por sua vontade própria, desobriga o seu devedor, extinguindo a obrigação preexistente que os vinculava.

4.1 A remissão enquanto instituto de direito privado

Primeiramente, faz-se necessário esclarecer que o instituto jurídico da remissão é completamente distinto do instituto jurídico homônimo da remição, que advém do verbo remir, e quer dizer adquirir de novo, tendo as feições jurídicas de um resgate de dívida por parte do devedor ou algum terceiro interessado.

Já a remissão é a liberação abstrata direta do devedor pelo credor. Noutras palavras, a remissão faz com que a dívida desapareça, de forma parcial ou total, sem que o credor necessite efetuar qualquer contraprestação para tanto. Neste sentido é a lição histórica de Clóvis Beviláqua:

Remissão é o perdão, a liberação graciosa da dívida. Poderá ser feita pela entrega ao devedor, do título constitutivo da obrigação ou por outro qualquer modo capaz de traduzir a vontade de desobrigar o devedor, por se despir o credor dos atributos que lhe davam direito a exigir a execução da obrigação.

¹¹² “La regla general, antes enunciada, de obligación de pago de la renta íntegra acordada durante todo el tiempo que se acordó en el contrato de arriendo, presenta en el supuesto de una locatio conductio de un fundo destinado a tareas y explotación agrícola, una excepción. Se trata de un supuesto que encuentra su causa en un hecho ajeno a la voluntad del conductor y, además, no imputable a su falta de diligencia. Es, además, preciso que dicha causa sea sobrevenida, es decir, que surja en un momento posterior a la celebración y eficacia del arriendo, y provoque una efectiva pérdida del ejercicio del ius fruendi que se establece en beneficio del arrendatario, en suma, que provoque una efectiva pérdida de las expectativas económicas que tenía éste en la realización del arriendo en la realización del arriendo. La consecuencia en estos supuestos es que, dicha causa, se erige como un título legítimo que faculta al conductor para lograr una exención total o parcial de la renta acordada, esto es lo que se conoce, respectivamente, con las expresiones remissio o deductio mercedis. La razón de esta exención debemos encontrarla, de nuevo, en el carácter bilateral y sinalagmático de las prestaciones en el arriendo de cosa, particularmente, en los arriendos de fundos rústicos. Si la falta de goce y disfrute de los mismos, por causas no imputables al conductor, le impiden a éste obtener los esperados ingresos, fruto de la comercialización de los productos agrícolas producidos, parece de justicia que solicite quedar liberado, total o parcialmente, de la obligación de pago de la renta en cuanto que, normalmente, dicho abono, solamente, puede realizarse como consecuencia de los beneficios obtenidos con la venta de la cosecha obtenida como fruto del cultivo realizado. Esta cuestión, en relación con la locatio de fundos rústicos, se formula, en términos generales, en el mismo inicio de un pasaje de Ulpiano tomado de su libro 32 de comentarios al Edicto y recogido en D.19,2,15,2: Si vis tempestatis calamitosae contigerit, an locator conductori aliquid praestare debeat, videamus. Servius omnem vim, cui resisti non potest, dominum colono praestare debere ait...” DE BUJAN. Frederico Fernández. Deductio mercedis, forma alternativa de ‘garantía’ del conductor. *Revue Internationale des droits de l’Antiquité* LIII (2006). Universités UNED et Upcomillas, Madrid.

Renúncia da dívida é o acto pelo qual o credor abre mão de seu direito, ou substituindo-o por outro, e, neste caso, será um contracto oneroso, ou sem indemnisação alguma, e, então será um acto de liberalidade.

Remissão e renúncia gratuita importam no mesmo quanto a seus resultados, extinguindo-se por ellas as dividas como se se tivesse effectuado o pagamento.¹¹³

A principal feição desse instituto é a abstração, ou seja, a ausência de causa e finalidade para o ato. É ato de disposição, sem ser negócio jurídico causal, material. Acerca dessa característica, leciona Pontes de Miranda:

A abstração é essencial à remissão de dívida; se não se abstrai, o que é causa ressalta, e faz o negócio jurídico outro negócio jurídico que o de remissão de dívida.

(...)

A remissão da dívida é negócio jurídico abstrato. Portanto: se o credor alega remissão, não tem de aludir, nem de provar a causa; é válida a remissão, ainda se a causa foi imoral, impossível, - ou se só se concluiu por se prever certo resultado futuro, e êsse não ocorreu. Isso não quer dizer que se afaste a *condictio*: se a remissão levou a enriquecimento sem causa, os arts. 964-969 podem ser invocados. Se, porém, foi concebido o negócio jurídico da remissão com a causa (causa exposta, concepção do negócio jurídico como causal), então há de ser tratado como causal, pois que o é (H. DERNBURG, *Das Bürgerliche Recht*, II, I, 364; O. WARNEYER, *Kommentar*, I, 678 e 679). Para que isso se dê é de mister que o negócio jurídico se torne *contrato misto*. Rigorosamente, não houve remissão, pela concretitude do negócio jurídico que se concebeu. Houve algum outro modo de liberação, com elementos da remissão de dívida.¹¹⁴

Não há forma especial para a ocorrência da remissão, dependendo essa eminentemente da natureza da obrigação originária e das providências que a circundavam para liberação plena do devedor, sendo que, se contida noutro negócio jurídico que prevê formas específicas para sua constituição, fundamental é a obediência aos requisitos formalísticos desse para sua a perfectibilização.

Em vista das implicações do negócio jurídico, é fundamental para sua validade que o remittente possua aptidão para dispor do seu direito, bem como o devedor possa manifestar validamente sua vontade. Em virtude do princípio da boa-fé, que deve prevalecer nos atos jurídicos, não poderá a remissão ser utilizada com intento de prejudicar terceiros. Aliás, essa preocupação sobrevém desde os romanos, estando já expressa no Código Civil de 1916 (Lei nº 3.071/16)¹¹⁵. Neste sentido explica o Desembargador Affonso Cláudio:

¹¹³ BEVILÁQUA, Clovis. **Direito das Obrigações**. Bahia: Livraria Magalhães, 1896. P. 140.

¹¹⁴ MIRANDA, Pontes. **Direito das Obrigações**: Extinção das dividas e obrigações. Dação em soluto. Confusão. Remissão de dividas. Novação. Transação. Outros modos de extinção. TOMO XXV. Atualizado por Nelson Nery Jr., Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. P. 105 e 114.

¹¹⁵ “Art. 106. Os atos de transmissão gratuita de bens, ou remissão de dívida, quando os pratique o devedor já insolvente, ou por eles reduzido à insolvência, poderão ser anulados pelos credores quirografários como lesivos dos seus direitos (art. 109).

Parágrafo único. Só os credores, que já o eram ao tempo desses atos, podem pleitear-lhes a anulação.” ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. Lei nº 3071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados

Por via da acção Pauliana e do interdicto fraudatorum, tinham os credores os meios adequados a desnortear as manobras do devedor remisso e fraudulento, quer ellas consistissem em transmissão de bens a título gratuito ou em remissão de dívidas contrahidas por motivo de liberalidade do mesmo devedor.¹¹⁶

A doutrina reconhece que a remissão pode ser expressa ou implícita, sendo que essa última ocorrerá quando a atitude do próprio credor for incompatível com a manutenção do crédito. Neste sentido aclara Caio Mário da Silva Pereira¹¹⁷:

Pode ser *expressa* ou *tácita*. *Expressa*, quando efetuada por escrito público ou particular, pelo qual o credor perdoa a dívida ou renuncia aos seus direitos. *Tácita* ou *implícita*, quando decorre de uma atitude do credor, incompatível com a conservação de sua qualidade creditória. Não se presume fora dos casos admitidos ou mencionados em lei. Nem a tolerância ou inatividade do credor permite induzi-la.

No Código Civil de 1916, a remissão era tratada pelos artigos 1.053 e seguintes¹¹⁸. Já no Código Civil vigente (Lei nº 10.406/2002), o instituto foi inserido no Título III, que trata “*Do Adimplemento e Extinção das Obrigações*”, possuindo capítulo próprio, conforme sua importância exige. Os artigos que tratam da matéria assim versam:

CAPÍTULO IX Da Remissão das Dívidas

Art. 385. A remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação, mas sem prejuízo de terceiro.

Art. 386. A devolução voluntária do título da obrigação, quando por escrito particular, prova desoneração do devedor e seus co-obrigados, se o credor for capaz de alienar, e o devedor capaz de adquirir.

Art. 387. A restituição voluntária do objeto empenhado prova a renúncia do credor à garantia real, não a extinção da dívida.

Art. 388. A remissão concedida a um dos co-devedores extingue a dívida na parte a ele correspondente; de modo que, ainda reservando o credor a solidariedade contra os outros, já lhes não pode cobrar o débito sem dedução da parte remitida.

Da leitura do texto legal se inferem os principais contornos que o Legislador deu ao instituto em nosso ordenamento. O primeiro deles é que para a ocorrência da remissão é

Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm>. Acesso em: 10 de mai. de 2019.

¹¹⁶ Desembargador Affonso Cláudio. Estudos de Direito Romano. II VOLUME. (Direito das Cousas). Rio de Janeiro. Pap e Typ. Marques Araujo & C. – R.S. Pedro 213 e 210. 1927.

¹¹⁷ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2014. P. 473.

¹¹⁸ “Art. 1.053. A entrega voluntária do título da obrigação, quando por escrito particular, prova a desoneração do devedor e seus coobrigados, se o credor for capaz de alienar, e o devedor, capaz de adquirir. Art. 1.054. A entrega do objeto empenhado prova a renúncia do credor à garantia real, mas não a extinção da dívida.

Art. 1.055. A remissão concedida a um dos co-devedores extingue a dívida na parte a ele correspondente; de modo que, ainda reservando o credor a solidariedade contra os outros, já lhes não pode cobrar o débito sem dedução da parte remitida.” ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. Lei nº 3071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm>. Acesso em: 10 de mai. de 2019.

fundamental a aquiescência do devedor em ter a sua dívida remida. Destarte, a remissão é bilateral e não apenas unilateral, sendo fundamental observar a manifestação volitiva de ambas as partes, em verdadeira natureza contratual. Essa opção legislativa ocorreu em vista da moderna concepção de que a relação obrigacional é fundada no princípio da boa-fé objetiva, que exige a cooperação entre as partes. Isso ocorre para que, por exemplo, um devedor não se sinta humilhado se porventura não quiser que ocorra a remissão de sua dívida.

Como sobredito, em vista da remissão ser negócio jurídico abstrato, para que essa ocorra é fundamental que não seja exigida qualquer contrapartida por parte do devedor. Além disso, poderá o credor limitar a sua remissão à garantia real adjeta à obrigação. Ocorrida essa hipótese, o crédito subsistirá, mas tomará contornos quirografários. Tal fato inclusive que faz a remissão diferir da renúncia, visto que a despeito de essa ser uma modalidade da última, a remissão permite a devolução apenas da garantia.

Na seara civilista apenas as obrigações patrimoniais de caráter privado comportam a remissão. Nesse sentido, as obrigações civis que decorrem de interesse de ordem pública são insuscetíveis de remissão. Assim, jamais poderá um pai efetuar a remissão do seu poder familiar ou um credor de alimentos renunciar a obrigação do devedor. No entanto, é possível que os créditos decorrentes das obrigações de ordem pública sejam absolvidos. Ou seja, caso por exemplo um pai deva a pensão alimentícia, poderá o credor dos alimentos desobrigá-lo das parcelas vencidas. Isso ocorre porque a despeito da origem da relação ser de ordem pública, a dívida existente é uma obrigação eminentemente patrimonial.

O perdão concedido ao devedor principal extingue a obrigação dos fiadores e liberta também as garantias reais. Poderá também o credor absolver apenas o fiador. Caso sejam vários os devedores, a remissão concedida a um deles extinguirá a obrigação apenas na parte que lhe corresponde, de tal forma que ao credor somente será facultado cobrar dos demais coobrigados com a dedução da parte remitida. Noutro giro, caso sejam vários os credores, caso um deles efetue a remissão, a obrigação não ficará extinta em relação aos demais, que poderão exigir o pagamento com o desconto do credor remitente.

Poderá a remissão sujeitar-se a condição¹¹⁹ ou termo¹²⁰, desde que não seja necessária qualquer contrapartida por parte do devedor. A remissão, tal qual o pagamento, fulmina a

¹¹⁹ “Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.” – Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406/2002 Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 de mai. de 2019.

¹²⁰ “Art. 131. O termo inicial suspende o exercício, mas não a aquisição do direito.” Código Civil Brasileiro – Lei nº 10.406/2002 Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 10 de mai. de 2019.

obrigação, liberando o devedor e seus corresponsáveis, como explica Caio Mário da Silva Pereira.¹²¹

Neste ponto, o direito moderno reúne as duas espécies romanas – *acceptatio et pactum de non petendo* –, pois que se extingue a dívida, como a *acceptatio*, gera para o devedor uma exceção substancial, como o *pactum de non petendo*. Mas, no seu mecanismo, difere do pagamento, porque produz o seu resultado com a manifestação de vontade contrária à subsistência do vínculo. O credor, que tinha a tríplice alternativa de perseguir o obrigado, dispor do crédito a favor de terceiro, ou remiti-lo, opta por esta última, que é uma disposição a benefício do próprio devedor, e que tanto se efetiva pela declaração remissiva, como pelo abandono da razão creditória. Mas não se confunde com a cessão de crédito, porque esta pressupõe uma transferência, ao passo que o perdão extingue a obrigação.

Por fim, é importante anotar que a remissão não se confunde com a doação, visto que nessa não ocorre o deslocamento patrimonial do objeto. Ademais, para que ocorra a remissão é irrelevante o intuito com que é feita, para quem é feita, ao contrário do que ocorre na doação, em que o caráter volitivo é determinante ao negócio jurídico.

Delineados os contornos da remissão no âmbito do direito privado, passa-se à análise desse instituto no âmbito tributário.

4.2 Remissão no direito tributário

O instituto da remissão no âmbito tributário possui parênteses ao supra estudado, sendo que por força da unicidade científica e interdependência do sistema normativo¹²², é dever do exegeta trazer para o direito público os contornos do direito privado para melhor entender os conceitos e formas desse. Neste sentido leciona Aliomar Baleeiro¹²³:

Regem essa invocação do Código Civil e de outras leis do Direito Comum as normas dos arts. 109 e 110 do CTN nesses casos em que o Direito Fiscal toma de empréstimo a secular e laboriosa elaboração do Direito Privado: os princípios gerais do Direito Privado utilizam-se para “pesquisa” da definição do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos efeitos tributários (art. 109).

¹²¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2014. P. 473

¹²² “A departamentalização do Direito a que assistimos na atualidade, e que é fruto indiscutível do desenvolvimento histórico do Direito Positivo, a par da evolução e especialização dos estudos jurídicos, não haverá de esconder a necessária interdependência que deve existir entre os diferentes componentes do sistema jurídico, fazendo com que apareça como um todo, uno e indecomponível.

Qualquer secção que se pretenda promover nesse todo sistemático poderá responder apenas e tão-somente à solicitação de ordem didática. Cientificamente, tanto no que pertine ao Direito positivo quanto à ciência do Direito, que o tem por objeto, o que existe é flagrante e incontendível unidade que deve estar sempre presente na mente do jurista como dado fundamental e princípio retórico de qualquer trabalho que venha empreender.” CARVALHO. Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª Ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009. P. 76

¹²³ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 1272

Como no direito privado, a remissão tributária ocasionará na extinção da obrigação constituída, ou seja, do crédito tributário. Isso ocorre por força do artigo 156, IV, do CTN¹²⁴.

Neste ponto, é fundamental destacar que o crédito tributário que poderá ser fulminado pela remissão é unicamente o decorrente da obrigação principal, estatuído no art. 113, §1º do CTN¹²⁵, ou seja, apenas o tributo. Infelizmente, por opção legislativa, colocou-se que o crédito decorrente de imposição de sanção por descumprimento da obrigação acessória converter-se-á em obrigação principal, compondo o crédito tributário. No entanto, o dever tributário acessório, previsto no art. 113, §2º e §3º do CTN¹²⁶, não é fulminado pela remissão quando há um ato de liberalidade do Estado, mas sim pela anistia, como foi estudado alhures. Nesse sentido, explica Luciano Amaro¹²⁷:

O Código Tributário Nacional não tratou da extinção das obrigações acessórias. E agiu bem o legislador, pois não carecia fazê-lo. Obviamente as obrigações acessórias extinguem-se mediante a implementação das prestações, positivas ou negativas, que constituem seu objeto.

Como a obrigação acessória, não obstante essa denominação, independe da principal (que não necessariamente existe), ela se extingue independentemente da eventual obrigação principal na qual possa figurar o devedor da obrigação acessória. Tanto assim é que a autoridade não pode condicionar o pagamento da obrigação principal ao cumprimento da obrigação acessória (art. 164, I, *in fine*).

Como explicado no tópico acerca da transação, o crédito tributário é, *a priori*, indisponível. No entanto, poderá o Estado, em vistas de situações excepcionais, observar a necessidade de perdoar a obrigação tributária. Essa possibilidade de extinguir o crédito tributário somente é concedida ao Legislador, via lei específica, conforme expressa determinação do

¹²⁴ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

IV – remissão”. BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2019.

¹²⁵ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.” BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2019.

¹²⁶ “§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.” BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2019.

¹²⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. P. 413

artigo 150 da Constituição da República Federativa do Brasil, desde o seu texto original, bem como após a alteração ocorrida pela Emenda nº 03, de 1993.¹²⁸

Como se observa, o referido dispositivo foi aperfeiçoado, pois distinguia matéria tributária de previdenciária, induzindo ao entendimento equivocado de que as contribuições de custeio da Seguridade Social não possuem caráter tributário. Além disso, foi estendido o rol de situações em que são imprescindíveis a observação do princípio da legalidade específica, como na concessão de isenção e de crédito presumido.

Destarte, por expressa determinação constitucional, para que haja a concessão da remissão, é imprescindível que a matéria seja veiculada exclusivamente em lei tributária, não podendo ser inserido em leis estranhas a esse tema. Neste sentido é o ensinamento de Tércio Sampaio Ferraz Jr¹²⁹:

Esta lei deve ser específica. Específico opõe-se a genérico. Em termos de preceito normativo, genérico admite dois sentidos (Bobbio: Studi per una Teoria Generale del Diritto, Giappichelli. Torino, 1970. pp. 11 e ss.): diz-se que o preceito é genérico ou porque se dirige a todos os destinatários (generalidade pelo sujeito) ou porque sua matéria consiste num tipo abstrato (generalidade pelo objeto). Em contraposição, o específico o será também pelo sujeito (individualização do destinatário) ou pelo objeto (singularização da matéria). A exigência de lei específica significa, nesse sentido, que seus preceitos devem estar dirigidos a um subconjunto dentro de um conjunto de sujeitos ou que seu conteúdo deve estar singularizado na descrição da *facti species* normativa, isto é, pela delimitação de um subconjunto material dentro de um conjunto. Assim, por exemplo, será específica a lei que conceder remissão de débitos em geral a entidades filantrópicas (especificidade pelo destinatário), como também será específica a lei que conceder a remissão de débitos abaixo de um determinado valor (especificidade pela matéria). A exigência de especificidade, em ambos os sentidos, é coerente com os objetivos do preceito constitucional de garantir o contribuinte contra o tratamento igual de situações desiguais ou de sujeitos em situações desiguais. Fosse a lei genérica, num dos seus dois sentidos, este fim não estaria sendo atingido, sendo inconstitucional a lei. É o caso, por exemplo, de remissões de penalidades, concedidas no passado no interesse da arrecadação, para todo e qualquer contribuinte que quitasse seus débitos, de uma só vez, até certa data numa manifesta quebra do princípio de igualdade e da exigência de justiça. por tratar igualmente situações e sujeitos desiguais.

Neste sentido também já se manifestou o Supremo Tribunal Federal:

¹²⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º 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.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2019.

¹²⁹ FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Remissão e Anistia Fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão**. Revista Dialética de Direito, nº 92, São Paulo: 2003, P. 69.

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. LEI PARAENSE N. 6.489/2002. AUTORIZAÇÃO LEGISLATIVA PARA O PODER EXECUTIVO CONCEDER, POR REGULAMENTO, OS BENEFÍCIOS FISCAIS DA REMISSÃO E DA ANISTIA. PRINCÍPIOS DA SEPARAÇÃO DOS PODERES E DA RESERVA ABSOLUTA DE LEI FORMAL. ART. 150, § 6º DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. AÇÃO JULGADA PROCEDENTE.

1. A adoção do processo legislativo decorrente do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, tende a coibir o uso desses institutos de desoneração tributária como moeda de barganha para a obtenção de vantagem pessoal pela autoridade pública, pois a fixação, pelo mesmo Poder instituidor do tributo, de requisitos objetivos para a concessão do benefício tende a mitigar arbítrio do Chefe do Poder Executivo, garantindo que qualquer pessoa física ou jurídica enquadrada nas hipóteses legalmente previstas usufrua da benesse tributária, homenageando-se aos princípios constitucionais da impessoalidade, da legalidade e da moralidade administrativas (art. 37, caput, da Constituição da República).

2. A autorização para a concessão de remissão e anistia, a ser feita “na forma prevista em regulamento” (art. 25 da Lei n. 6.489/2002), configura delegação ao Chefe do Poder Executivo em tema inafastável do Poder Legislativo. 3. Ação julgada procedente.

(ADI 3462, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-01 PP-00042 RTJ VOL-00219-01 PP-00163)

Questão de importante relevo a ser observada é a da natureza jurídica da remissão na seara tributária. Acerca dessa matéria há três correntes doutrinárias¹³⁰. A primeira posição diz que a lei que institui a remissão automaticamente extingue os créditos tributários originais, sendo desnecessária qualquer atividade do contribuinte ou da autoridade fiscal, sendo um verdadeiro ato legislativo unilateral. A segunda corrente preceitua que a lei permite à autoridade fiscal conceder a remissão mediante provocação do contribuinte, desde que atendidos o enquadramento fático à norma, sendo que, ocorrido o enquadramento, é inexorável à autoridade fiscal concedê-la. Destarte, seria a remissão um negócio jurídico unilateral do devedor. Por último, há aqueles que preceituam que a remissão é um negócio jurídico bilateral, compondo-o pela vontade do contribuinte que quer não mais pagar, bem como da autoridade fiscal que verificará se este cumpriu todos os preceitos legais para tanto.

¹³⁰ “Há três posições básicas sobre o tema: 1. Para alguns a lei cancela débitos fiscais sem atividade nenhuma da autoridade administrativa ou do contribuinte, portanto trata-se de um ato legislativo unilateral. A lei deve ser respeitada pelo Fisco, que não pode cobrar, e pelo contribuinte que não pode pagar, mesmo querendo. 2. Para outros a lei autoriza a autoridade fiscal a conceder remissão, atendidas certas exigências, sendo necessária a provocação do contribuinte perante o Fisco, que assim demonstra seu desejo de obter a remissão. O Fisco analisa o cumprimento das exigências legais, e estando estas satisfeitas, deve ele conceder a remissão, não podendo deixar de fazê-lo. Assim só o contribuinte expressa sua vontade, sendo irrelevante a vontade do Fisco, portanto a remissão surge a partir de um negócio jurídico unilateral do devedor. 3. Por fim, há aqueles que entendem que na hipótese de remissão concedida com base em considerações de equidade relacionadas com os aspectos pessoais ou matérias do caso haveria uma atuação de vontade da autoridade, bem como do contribuinte que pede o benefício: trata-se assim de um negócio jurídico bilateral.” FAIM FILHO. Eurípedes Gomes. A Remissão no Direito Tributário Brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*. V. 12. 1996. Pg. 112.

Em virtude do caráter vinculado da atividade administrativa, bem como a remissão ser fruto da vontade popular exprimida num texto normativo, parece mais acertado o entendimento que preceitua que é a remissão um ato legislativo unilateral, sendo, portanto, obrigatória sua observação pelo Fisco e causa extintiva automática da obrigação, independentemente de qualquer vontade do devedor.

Assim, ao contrário do que ocorre no âmbito do direito civil, o ato jurídico de instituir uma remissão pelo Legislador não predispõe de uma bilateralidade, ou seja, de uma aceitação por parte do sujeito passivo. Instituída a lei que concede a remissão do crédito tributário, não poderá mais o contribuinte efetuar o pagamento daquela obrigação, sendo que, caso o faça, ocorrerá meramente um pagamento indevido, pois essa já está extinta.

Por fim, destaca-se que a remissão tributária foi erigida pela Lei Complementar nº 101/2000, em seu artigo 14, §1¹³¹, como hipótese de renúncia de receita. Desse modo, nos termos do mesmo artigo, é imperativo para concessão de remissão que seja demonstrado pelo proponente que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária e que essa não afetou as metas de resultados fiscais previstas na lei de diretrizes orçamentárias ou que serão adotadas medidas compensatórias por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição. Além das determinações supra, ainda deverá o ente remitente cumprir uma das condições da LRF, tal qual imposto para anistia, conforme discorrido alhures.

4.3 Elementos legais da remissão na seara tributária

A remissão foi introjetada pelo Legislador Complementar em nosso CTN no capítulo IV, que versa acerca “Extinção do Crédito Tributário”, na seção IV, que tem como escopo “Demais Modalidades de Extinção”. Para o instituto foi reservado o artigo 172, que assim dispõe:

¹³¹ “§ 1º A renúncia 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.” BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília [DF]: Presidência da República, [2017]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 11 de mai. de 2019.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Assim como no direito privado, a remissão tributária pertence à parte obrigacional, tratando-se de uma liberalidade do credor que desobrigará o devedor. Além disso, nesses dois âmbitos, somente possui capacidade de perdoar o credor que tem disponibilidade do bem, visto ser um ato de disposição de patrimônio deste. Esse fato implica que somente o ente com competência tributária para instituir a obrigação poderá dispor dela.

A lei que institui a remissão permite que a autoridade administrativa reconheça que o crédito tributário devido está extinto, via despacho fundamentado. Isto é, instituída a remissão, deverá a autoridade administrativa dizer o porquê daquele crédito tributário estar vinculado à norma extintiva. O despacho que reconhece a ocorrência de remissão, caso esteja eivado de vícios, como ato administrativo que o é, será reconhecido nulo, não gerando qualquer direito adquirido ao contribuinte.

Em vista do rol de situações excepcionais elencadas no artigo, outra indagação que exsurge é se essas hipóteses para concessão da remissão são taxativas ou meramente exemplificativas, podendo o legislador conceder o perdão fundamentado noutras justificativas.

Para resolver o referido questionamento, necessário é invocar o princípio da igualdade, visto que esse confere uma garantia a todos os cidadãos de que terão um tratamento igualitário na medida de suas desigualdades. Na remissão, o princípio ganha contornos de vedação à atividade legislativa que tenha eventual intento de trazer à baila perdões que causariam distorções tributárias. Destarte, antevendo essa possibilidade, quis o Legislador Complementar restringir a atuação posterior dos legisladores ordinários. Neste sentido, explica Tércio Ferraz¹³²:

A garantia consistente nessa restrição ao poder normativo, no caso da remissão (mas, nesse sentido, também nas demais matérias previstas no parágrafo 6º) protege o contribuinte contra a discricionariedade. em nome do princípio da legalidade, mas também contra o tratamento igual de situações desiguais, em nome do princípio da igualdade. Tenha-se em mente, assim, que uma remissão, enquanto dispensa de crédito já constituído, portanto forma de extinção do crédito tributário, é sempre uma exceção dentro de uma regra geral. Em termos de proteção contra a discricionariedade.

¹³² FERRAZ JR. Tércio Sampaio. **Remissão e Anistia Fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão**. Revista Dialética de Direito, nº 92, São Paulo: 2003, P. 68.

o comando impede, por exigência de lei, que exceções sejam abertas ao arbítrio da autoridade concedente, evitando-se ou ilegítimos favorecimentos ou ilegítimos desfavorecimentos. Já em termos de proteção contra o tratamento igual de situações desiguais, tenha-se em conta, inicialmente, que este é um dos sentidos nucleares do princípio da igualdade e que mereceu destaque no art. 5º da Constituição Federal, o qual não apenas previu que "Todos são iguais perante a lei", mas garantiu, superlativamente, no mesmo caput, "a inviolabilidade do direito ... à igualdade", isto é, não só todos são iguais diante da lei estabelecida, bem como a lei não pode estabelecer igualdade entre desiguais nem desigualdade entre iguais. Segue daí que a remissão e a anistia, como exceções a um regra geral, são uma garantia do contribuinte que se ache em situação diferente da dos demais. A vocação preceptiva do comando do parágrafo 6º do art. 150 da Constituição, portanto, é no sentido de que o poder normativo do Estado evite o tratamento igual dos que se acham em situação desigual mas que, ao fazê-lo, o faça mediante lei.

Sendo assim, quis o Legislador Complementar que o princípio da igualdade limitasse a atuação do Poder Legislativo ordinário, obrigando-o a estar adstrito ao rol de situações por ele previamente avaliadas. Logo, o Poder Legislativo não está liberado a conceder anistia ao seu alvedrio, operando o princípio da igualdade como limite interno de sua própria atuação, conforme explica Humberto Ávila¹³³:

O Poder Legislativo não é, porém, apenas limitado externamente pelos direitos fundamentais. Ele o é, também, limitado internamente pela sua própria atuação. Faz-se, aqui, referência à limitação, decorrente da atuação própria do Poder Legislativo, referente a alguma pessoa, fato ou situação que já tenha sido objeto de diferenciação em lei anterior. A esse respeito, convém mencionar que a norma anterior, para ter sido compatível com a igualdade, deve ter diferenciado por alguma razão, não podendo o Poder Legislativo distanciar-se da sua própria regulação, a não ser que tenha alguma razão justificadora. A simples modificação da norma anterior, sem qualquer razão, indicia violação à igualdade pelo tratamento diferenciado de duas situações iguais. A exigência de justiça sistemática impõe, portanto, a consideração das decisões legislativas anteriores ou conjuntas.

Nesse sentido, embora o Poder Legislativo, na realização da igualdade, tenha ampla liberdade de configuração, ele está limitado pela sua própria atuação: uma vez tomada uma decisão realizadora da igualdade, deverá segui-la de modo consequente, salvo se houver uma justificação para a posterior discrepância com o tratamento anterior.

Para finalizar esse assunto, destaca-se que o art. 108, §2º do CTN¹³⁴, determina que a equidade não poderá ser utilizada com finalidade de dispensar o pagamento de tributos devidos. Além desse artigo do CTN, sobreleva-se também o art. 11 da LRF¹³⁵, que determina como requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Para melhor dissecação normativa, passa-se a analisar cada um dos incisos do artigo 172 do CTN.

¹³³ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Ed. Malheiros. São Paulo. Pg. 175

¹³⁴ § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

¹³⁵ Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

4.3.1 Situação econômica do sujeito passivo

Diz respeito à impossibilidade do devedor de adimplir com o crédito tributário devido, seja por força maior, seja por caso fortuito, ou até mesmo por sua própria culpa. Destarte, poderá o Legislador ordinário conceder a remissão ao credor simplesmente por esse não conseguir pagar o que é devido. Sacha Calmon destaca que o referido dispositivo é vago, sendo que os contribuintes estão sujeitos ao alvedrio do legislador que está adstrito ao princípio da razoabilidade, sob pena de censura jurisdicional¹³⁶.

4.3.2 Erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato

Baleeiro¹³⁷ explica que somente poderá ser concedida a remissão nessa hipótese quando ocorrido erro de fato, excluindo-se o erro de direito, visto que ninguém poderá alegar desconhecimento ou ignorância legal para descumprimento do seu dever. Sendo que, conforme lição de Sacha Calmon¹³⁸, é por meio deste inciso que os entes tributantes vêm corrigindo os seus erros normativos, visto o cipoal legislativo e a obscuridade das leis e regulamentações.

4.3.3 Diminuta importância do crédito tributário

A remissão dada com base nesse inciso mira a eficiência administrativa, visto que, por vezes, sai mais caro cobrar a dívida tributária do que remi-la. Sendo assim, a referida hipótese é mais do interesse do fisco do que do sujeito passivo, evitando um grande número de cobranças de valores irrisórios. Tal hipótese de remissão, inclusive, é a única que dispensa o cumprimento dos requisitos da Lei de Responsabilidade Fiscal para sua instituição, conforme sobredito.

4.3.4. A consideração de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso

Sacha Calmon¹³⁹ adverte que este inciso é extremamente vago, permitindo subjetivismo de uso político. Já Baleeiro¹⁴⁰ diz que, provavelmente, nenhum tema de interpretação e aplicação das leis tem gerado tantas controvérsias ao longo dos séculos quanto o da equidade, sendo que, por meio dela, deverá o exegeta não apenas suprir a lei silente, mas também interpretar e adaptar a lei que se apresentar absurda, como ensina Aristóteles:

¹³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 741

¹³⁷ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 1333

¹³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 741

¹³⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 741

¹⁴⁰ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 1061

Por isso o eqüitativo é justo, superior a uma espécie de justiça — não justiça absoluta, mas ao erro proveniente do caráter absoluto da disposição legal. E essa é a natureza do equitativo: uma correção da lei quando ela é deficiente em razão da sua universalidade. E, mesmo, é esse o motivo por que nem todas as coisas são determinadas pela lei: em torno de algumas é impossível legislar, de modo que se faz necessário um decreto. Com efeito, quando a coisa é indefinida, a regra também é indefinida, como a régua de chumbo usada para ajustar as molduras lésbicas: a régua adapta-se à forma da pedra e não é rígida, exatamente como o decreto se adapta aos fatos.¹⁴¹

João Batista Moreira¹⁴² diz que a equidade trazida na lei é o reconhecimento e propiciação da igualdade material. Segundo ele, o espírito de justiça que norteava os elaboradores do CTN, tinha o intento de propiciar maior justiça fiscal, funcionando como hipótese de mitigação e correções. A despeito disso, a vagueza do texto pode gerar a criação de privilégios, tal como ocorria em tribunais reais. Neste sentido, explica ele:

Trata-se da equidade na apreciação do fato.

Atente-se a uma certa vaguidade no texto, combatida por Pontes de Miranda, veementemente, e apontada por Baleeiro: “Alías, o art. 1.040, IV, do CC, tratando do compromisso arbitral, prevê, por parte dos interessados, ‘à autorização dada aos árbitros para julgarem por equidade, fora das regras e formas de direito’. Aí até certo ponto, o legislador brasileiro reconhece na equidade um mandato em branco ao lado e mesmo acima do direito legislado, conforme o art. 172, IV, do CTN”.

Particularmente, sou contrário a este tipo de “equidade”, e até à sua denominação como tal, filha dos despautérios praticados pelos tribunais reais do passado, cuja tendência era favorecer, exatamente, aos que poderiam pagar. O ideal seria suprimir o inciso IV do art. 172. Melhor seria restabelecer o princípio da capacidade contributiva, o qual talvez tenha sido a inspiração original do dispositivo, completamente desfigurada pela regulação vaga. É que uma legislação mal ou inocentemente feita, sob os influxos dos grupos sociais de pressão, pode estabelecer modadelidade de equidade *in pejus*, possibilidade nem estranha nem longínqua. Acertadamente, no entanto, poderá o legislador inserir, no *caput*, uma exclusiva vinculação ao princípio da capacidade contributiva, resolvendo o impasse.

A equidade que permite a criação da remissão é apenas aquela que atende aos pressupostos de nosso sistema constitucional tributário, não podendo jamais ser utilizada para criar distorções ou privilégios, sendo inclusive que a lei que trazer a remissão por equidade deverá dizer claramente quais os critérios que foram utilizados para tanto.

4.3.5 *As condições peculiares de determinada região do território da entidade tributante*

Por meio dessa hipótese, poderá o ente tributante liberar os credores em vista de razões peculiares do seu local, como por exemplo em vista de calamidades públicas, crise econômica,

¹⁴¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross. Os pensadores. v. 2. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991. P. 120

¹⁴² MOREIRA. João Batista. Fundamentos da equidade no Direito Tributário Brasileiro. *Revista de Direito Administrativo*. N. 130: 12-39.out./dez., 1977. Rio de Janeiro. P. 38.

comoção intestina, epidemias, epizootias, tragédias, etc. Além disso, poderá também conceder a remissão com intento de diminuir as desigualdades regionais.

4.4 A remissão tributária enquanto norma jurídica em si mesmo

Sacha Calmon¹⁴³ preleciona que a remissão é ato exonerativo externo ao desenho obrigacional, não estando “nem nas hipóteses nem nas consequências das normas de tributação”, sendo verdadeira “dispensa legal de pagamento de tributo devido”. Nesse sentido, explica ele:

Então, dispensar ou devolver tributos não envolve a estrutura da norma de tributação. Sob o aspecto jurídico formal, a remissão encontra regulação no campo do Direito Tributário (receita derivada), enquanto a devolução de tributo pago é regida pelo Direito Financeiro (que se ocupa das demais receitas, da despesa, do orçamento e do crédito público).

Finda o autor informando que as normas que prescrevem as remissões podem ser descritas da seguinte forma:¹⁴⁴:

Tabela 4 - descrição

Remissão	
<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Consequência</i>
Haver obrigação de pagar tributo lançado ou não	Ficar o sujeito passivo dispensado de fazê-lo

Fonte: Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária

Conclui-se, portanto, que a norma que veicula a remissão tem por escopo extinguir a obrigação tributária preexistente. Sendo assim, ela atuará de forma externa à norma que instituiu a obrigação tributária, afastando a consequência dessa.

¹⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P. 273-274

¹⁴⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. P. 274

5 UMA ANÁLISE DA TRANSAÇÃO, ANISTIA E REMISSÃO NOS PROGRAMAS EXTRAORDINÁRIOS DE ARRECADAÇÃO NO ÂMBITO FEDERAL

Como discorrido, por força de determinação do CTN¹⁴⁵ e até mesmo da Constituição¹⁴⁶, a anistia, a transação e a remissão, deverão ser introjetadas no ordenamento jurídico-tributário brasileiro mediante lei. Daí, exsurge, como *prima quaestio*, se essa prescrição também comporta as medidas provisórias.

O questionamento se faz extremamente relevante, pois, como ficará demonstrado, o Poder Executivo Federal tem sido exuberante na utilização desse meio normativo para introduzir os referidos institutos. Além disso, é pacífico na jurisprudência pátria que a medida provisória não é de exclusividade da União, podendo os demais entes federados se utilizarem de tal veículo normativo¹⁴⁷.

¹⁴⁵ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

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.

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando.” BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 21 de jun. de 2019.

¹⁴⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6º 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.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 de jun. de 2019.

¹⁴⁷ “EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PRELIMINAR. CONSTITUIÇÃO DO ESTADO. PROCESSO LEGISLATIVO. MEDIDA PROVISÓRIA. COMPETÊNCIA DO GOVERNADOR PARA EDITÁ-LA. AUMENTO DE REMUNERAÇÃO DE SERVIDORES PÚBLICOS. INICIATIVA. DOAÇÃO DE BENS DO ESTADO. MAJORAÇÃO DO PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DOS MUNICÍPIOS NA ARRECADAÇÃO DO ICMS. EFICÁCIA LEGAL LIMITADA NO TEMPO. PREJUDICIALIDADE. 1. Podem os Estados-membros editar medidas provisórias em face do princípio da simetria, obedecidas as regras básicas do processo legislativo no âmbito da União (CF, artigo 62). 2. Constitui forma de restrição não prevista no vigente sistema constitucional pátrio (CF, § 1º do artigo 25) qualquer limitação imposta às unidades federadas para a edição de medidas provisórias. Legitimidade e facultatividade de sua adoção pelos Estados-membros, a exemplo da União Federal. 3. Lei 219/90. Reajuste de remuneração dos cargos de confiança exercidos por servidores do Estado. Iniciativa reservada ao Chefe do Poder Executivo. Legitimidade. Inexistência de afronta ao princípio da moralidade. Pedido improcedente. 4. Lei 220/90. Autorização legislativa para venda e doação de lotes situados em área urbana específica. Política habitacional implantada na Capital de Estado em fase de consolidação. Ausência de violação à Carta Federal. Improcedência. 5. Lei 215/90. Ofensa ao princípio da separação dos Poderes por norma que atribui ao Governador autorização

Logo, antes de se adentrar na análise dos programas tributários ocorridos recentemente no âmbito federal, imprescindível é tecer comentários acerca da validade de utilização de medidas provisórias como veículo introdutório dos institutos estudados. Discorre-se.

5.1 A natureza jurídica da Medida Provisória e suas limitações materiais e formais

Dentro do sistema constitucional brasileiro, por força do artigo 59¹⁴⁸ da CF, há atos normativos primários que dependem de uma sequência de procedimentos a serem realizados pelos órgãos legislativos como etapas para sua validação, quais sejam: as Emendas à Constituição, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções. No entanto, apenas o fato de prescindirem de processo legislativo não faz que todas essas espécies sejam obrigatoriamente leis ordinárias. Nesse sentido, explica Tercio Sampaio¹⁴⁹:

A noção de lei, contudo, não é fácil de determinar. Antes de mais nada, como vimos, é preciso evitar a confusão entre lei e norma. A norma é uma prescrição. A lei é a forma de que se reveste a norma ou um conjunto de normas dentro do ordenamento. Nesse sentido, a lei é fonte do direito, isto é, o revestimento estrutural da norma que lhe dá a condição de norma jurídica.

(...)

A palavra revestimento está usada no sentido de que a norma é formada, atendendo-se uma série de procedimentos institucionalizados que culminam numa promulgação solene e oficial. A palavra *lei* (fonte) designa que esses procedimentos, tendo sido cumpridos, conferem à norma um caráter jurídico, especificamente o caráter legal. Um conjunto de prescrições ou uma prescrição que ainda não foi submetida àqueles procedimentos e consitui mera proposta a ser encaminhada à autoridade chama-se

para dispor, segundo sua conveniência, de bens públicos do Estado, sem especificá-los. Instrumento anômalo de delegação de poderes. Inobservância do processo legislativo concernente às leis delegadas. Ação, no ponto, julgada procedente. 6. Lei 218/90. Elevação do percentual da arrecadação do ICMS a ser repassado aos Municípios por repartição das receitas tributárias, no período compreendido entre os anos de 1990 e 1995. Suspensão cautelar. Regra cuja eficácia exauriu-se pelo decurso do tempo de sua vigência. Pedido prejudicado por perda superveniente do objeto. Ação direta julgada procedente em parte para declarar a inconstitucionalidade da Lei estadual 215/90". (ADI 425, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/2002, DJ 19-12-2003 PP-00062 EMENT VOL-02137-01 PP-00014)

¹⁴⁸ "Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I - emendas à Constituição;
- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;
- IV - leis delegadas;
- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis". BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 de jun. de 2019.

¹⁴⁹ FERRAZ JR. Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. São Paulo: Atlas, 4. ed., 2003 P.233

anteprojeto de lei. As prescrições não obrigam, não constituem direito. Para obrigar, falta-lhes o caráter legal, que emana, que tem sua fonte na legislação, isto é, no complexo de procedimentos que as promulgarão como lei.

Assim, nem todas as normas são leis, bem como nem todos os atos que emanam do Poder Legislativo tampouco o são. Além dessa advertência, importante ainda anotar que, a despeito de nossa Constituição Federal ter concedido primazia do processo normativo ao Poder Legislativo, não lhe outorgou o monopólio, havendo no ordenamento brasileiro uma série de outras normas que advém do Poder Executivo e Poder Judiciário.

Dentre essas normas há, desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, a figura da medida provisória, que foi introjetada pelo Legislador originário em seu art. 62¹⁵⁰ para que, em situações de urgência e relevância, fosse criado, por iniciativa do Executivo, um texto normativo, com força de lei, de forma célere e excepcional.

Apesar de ter força imediata de lei, a medida provisória é ato unipessoal do chefe do Executivo, não sendo verdadeiramente essa espécie normativa, já que inexiste qualquer processo legislativo prévio para sua formação. Por isso, após obedecidos os ritos do processo legislativo, a medida provisória é convertida em lei, não podendo ser considerada desde o seu nascedouro como se lei o fosse, pois não se converte o que já é. Acerca da distinção entre a essas duas figuras normativas, discorre Celso Antonio Bandeira de Mello¹⁵¹:

Convém desde logo acentuar que as medidas provisórias são profundamente diferentes das leis – e não apenas pelo órgão que as emana. Nem mesmo se pode dizer que a Constituição foi tecnicamente precisa ao dizer que têm “força de lei”. A compostura que a própria Lei Magna lhes conferiu desmente a assertiva ou exige que seja recebida *cum grano salis*.

A *primeira diferença* entre umas e outras reside em que as medidas provisórias correspondem a uma forma *excepcional* de regular certos assuntos, ao passo que as leis são via normal de discipliná-los.

A *segunda diferença* está em que as medidas provisórias são, por definição, *efêmeras*, enquanto as leis, além de perdurarem normalmente por tempo indeterminado, quando temporárias têm seu prazo por elas mesmas fixados, ao contrário das medidas provisórias, cuja duração máxima já está preestabelecida na Constituição: 120 dias.

A *terceira diferença* consiste em que as medidas provisórias são *precárias*, isto é, podem ser infirmadas pelo Congresso a qualquer momento dentro do prazo em que deve apreciá-las, em contraste com a lei, cuja persistência só depende do próprio órgão que a emanou (Congresso).

¹⁵⁰ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 21 de jun. de 2019.

¹⁵¹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 130-131

A *quarta diferença* resulta de que a medida provisória não confirmada, isto é, transformada em lei, perde sua eficácia desde o início; esta, diversamente, ao ser revogada, apenas cessa seus efeitos *ex nunc*;

Por tudo isto se vê que a força jurídica de ambas não é a mesma.

Finalmente, a *quinta e importantíssima diferença* procede de que a medida provisória, para ser expedida, depende da ocorrência de certos pressupostos, especificamente os de “relevância e urgência”, enquanto, no caso da lei, a relevância da matéria não é condição para que seja produzida; antes, passa a ser de direito relevante tudo o que a lei houver estabelecido. Demais disso, inexistente o requisito de urgência.

Em virtude do exposto, seria erro gravíssimo analisá-las como se fossem lei “expedidas pelo Executivo” e, em consequência, atribuir-lhes regime jurídico ou possibilidades normatizadoras equivalentes às das leis.

Igual entendimento possui o STF que, ao analisar a natureza jurídica das medidas provisórias na ADI 293 QO¹⁵², consignou que essas, a despeito de serem atos normativos

¹⁵² “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA - CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ART. 62) - NATUREZA JURÍDICA - COMPETÊNCIA NORMATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS - REEDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - SEPARAÇÃO DE PODERES - SUPREMACIA DA ORDEM CONSTITUCIONAL - NECESSIDADE DE SUA PRESERVAÇÃO - MEDIDA PROVISÓRIA N. 190/90 - DISSÍDIOS COLETIVOS - PRESIDENTE DO T.S.T. - POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DE SENTENÇAS NORMATIVAS - REEDIÇÃO CARACTERIZADA DE MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA - LIMINAR CONCEDIDA. - As medidas provisórias configuram, no direito constitucional positivo brasileiro, uma categoria especial de atos normativos primários emanados do Poder Executivo, que se revestem de força, eficácia e valor de lei. - Como a função legislativa ordinariamente pertence ao Congresso Nacional, que a exerce por direito próprio, com observância da estrita tipicidade constitucional que define a natureza das atividades estatais, torna-se imperioso assinalar - e advertir - que a utilização da medida provisória, por constituir exceção derogatória do postulado da divisão funcional do poder, subordina-se, em seu processo de conversão legislativa, à vontade soberana do Congresso Nacional. - O que justifica a edição das medidas provisórias é a existência de um estado de necessidade, que impõe ao Poder Executivo a adoção imediata de providências de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio “periculum in mora” que certamente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa. - A plena submissão das medidas provisórias ao Congresso Nacional constitui exigência que decorre do princípio da separação de poderes. O conteúdo jurídico que elas veiculam somente adquirirá estabilidade normativa, a partir do momento em que - observada a disciplina ritual do procedimento de conversão em lei - houver pronunciamento favorável e aquiescente do único órgão constitucionalmente investido do poder ordinário de legislar, que é o Congresso Nacional. - Essa manifestação do Poder Legislativo é necessária, é insubstituível e é insuprimível. Por isso mesmo, as medidas provisórias, com a sua publicação no Diário Oficial, subtraem-se ao poder de disposição do Presidente da República e ganham, em consequência, autonomia jurídica absoluta, desvinculando-se, no plano formal, da autoridade que as instituiu. - A edição de medida provisória gera dois efeitos imediatos. O primeiro efeito é de ordem normativa, eis que a medida provisória - que possui vigência e eficácia imediatas - inova, em caráter inaugural, a ordem jurídica. O segundo efeito é de natureza ritual, eis que a publicação da medida provisória atua como verdadeira “provocatio ad agendum”, estimulando o Congresso Nacional a instaurar o adequado procedimento de conversão em lei. - A rejeição parlamentar de medida provisória - ou de seu projeto de conversão -, além de desconstituir-lhe “ex tunc” a eficácia jurídica, opera uma outra relevante consequência de ordem político-institucional, que consiste na impossibilidade de o Presidente da República renovar esse ato quase-legislativo, de natureza cautelar. Modificações secundárias de texto, que em nada afetam os aspectos essenciais e intrínsecos da medida provisória expressamente repudiada pelo Congresso Nacional, constituem expedientes incapazes de descaracterizar a identidade temática que existe entre o ato não convertido em lei e a nova medida provisória editada. - O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. - Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica - dos Tribunais, especialmente - porque são irritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. - A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A

primários que se revestem de força, eficácia e valor de lei, somente poderiam assim ser consideradas após o processo de conversão legislativa perante o Poder Legislativo. Em voto lapidar, o Ministro-Relator Celso de Mello fincou:

As medidas provisórias configuram espécies normativas de natureza infraconstitucional, dotadas de força e eficácia legais. Não se confundem, porém, com a lei, embora transitoriamente se achem investidas de igual autoridade. A cláusula “com força de lei” empresta às medidas provisórias o sentido de equivalência constitucional com as leis.

(...)

O pronunciamento do Congresso Nacional sobre as medidas provisórias tem, no procedimento de conversão, o instrumento e o meio de sua realização. É por ele que se concretiza a determinação constitucional de transformação, ou não, da medida provisória em lei.

Conclui-se, deste modo, que a medida provisória, antes de sua conversão, não possui a mesma natureza jurídica de lei, sendo introduzida pelo Legislador Originário em nossa *Lex Master* apenas para que, em vista de situações excepcionais, urgentes e relevantes, o poder executivo adotasse as providências necessárias via atos normativos, com força legal.

Justamente em vista dessa distinção dos dois atos normativos, bem como da imperiosidade do princípio da legalidade que nossa CF sobreleva¹⁵³, questão tormentosa em nossa doutrina¹⁵⁴ era acerca de quais eram as limitações para a utilização das medidas provisórias. Essa discussão era ainda mais intrincada porque, em sua redação original¹⁵⁵, a CF não havia explicitado nenhuma vedação material à sua edição. Essa ausência perdurou até a

supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.” (ADI 293 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 06/06/1990, DJ 16-04-1993 PP-06429 EMENT VOL-01699-01 PP-00009)

¹⁵³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 22 de jun. de 2019.

¹⁵⁴ Como por exemplo em: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005. P. 64. CARAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 11ª ed. São Paulo: Malheiros, 2019. P. 187-197; DERZI, Misabel de Abreu Machado. Medidas Provisórias - Sua absoluta inadequação à instituição e majoração de tributos. **Revista de Direito Tributário**. Belo Horizonte. Ano. 45. 1991, P. 130-142; COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. 12ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 173; MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 685.

¹⁵⁵ “Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias. Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.”

promulgação das Emendas Constitucionais nº 6¹⁵⁶ e 7¹⁵⁷, quando passou a ser expressamente vedada a adoção de medidas provisórias na regulamentação de artigo da Constituição Federal, em que a redação tivesse sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995.

As referidas emendas persistiram até a 11 de setembro de 2001, quando foi promulgada a Emenda Constitucional nº 32/01 que, além de retirar a impossibilidade do chefe do executivo de utilizar de medidas provisórias para regulamentar artigo da Constituição¹⁵⁸, trouxe grandes inovações formalísticas¹⁵⁹ e, sobretudo, quanto aos limites materiais para sua edição, vide:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 1º É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

I - relativa a: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

¹⁵⁶ “Art.246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

¹⁵⁷ “Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada a partir de 1995”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 7, de 1995)

¹⁵⁸ “Art. 246. É vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive”. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

¹⁵⁹ “§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

§ 6º Se a medida provisória não for apreciada em até quarenta e cinco dias contados de sua publicação, entrará em regime de urgência, subsequente, em cada uma das Casas do Congresso Nacional, ficando sobrestadas, até que se ultime a votação, todas as demais deliberações legislativas da Casa em que estiver tramitando. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 8º As medidas provisórias terão sua votação iniciada na Câmara dos Deputados. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

§ 10. É vedada a reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória que tenha sido rejeitada ou que tenha perdido sua eficácia por decurso de prazo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 11. Não editado o decreto legislativo a que se refere o § 3º até sessenta dias após a rejeição ou perda de eficácia de medida provisória, as relações jurídicas constituídas e decorrentes de atos praticados durante sua vigência conservar-se-ão por ela regidas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 12. Aprovado projeto de lei de conversão alterando o texto original da medida provisória, esta manter-se-á integralmente em vigor até que seja sancionado ou vetado o projeto”. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

b) direito penal, processual penal e processual civil; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

II - que vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

III - reservada a lei complementar; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

IV - já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

(...)

§ 9º Caberá à comissão mista de Deputados e Senadores examinar as medidas provisórias e sobre elas emitir parecer, antes de serem apreciadas, em sessão separada, pelo plenário de cada uma das Casas do Congresso Nacional. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 32, de 2001)

Da leitura do artigo infere-se que o legislador reformador incluiu como limitações materiais absolutas para a edição de medida provisórias os seguintes temas: a) nacionalidade, cidadania, direitos políticos, partidos políticos e direito eleitoral; b) direito penal, processual penal e processual civil; c) organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; d) planos plurianuais, diretrizes orçamentárias, orçamento e créditos adicionais e suplementares, ressalvado o previsto no art. 167, § 3º.

Além, vedou também a edição de medidas provisórias que: a) *vise a detenção ou seqüestro de bens, de poupança popular ou qualquer outro ativo financeiro*; b) *trata de matéria reservada a lei complementar*; c) *teve matéria já disciplinada em projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional e pendente de sanção ou veto do Presidente da República*; d) *implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II*.

Destarte, como se vê, a despeito das incisivas manifestações doutrinárias contrárias¹⁶⁰, o legislador reformador não afastou expressamente as medidas provisórias das matérias

¹⁶⁰ Neste sentido, manifesta-se Aliomar Baleeiro: “A inexistência de consentimento expresse, no art. 62 da CF, para veiculação de normas tributárias por meio de medidas provisórias, longe de aumentar a discricção do Poder Executivo ou do Legislativo na questão, restringe-a drasticamente, porque não abre brecha alguma no regime peculiar a que a Constituição submete os tributos. Mais consciência e segurança e anterioridade têm os penalistas. Apesar de os crimes e as penas estarem sujeitos a uma legalidade mais frouxa do que aquela vigorante no Direito Tributário e, apesar de aquele ramo do Direito desconhecer o princípio da anterioridade de exercício, os juristas do Direito Penal rechaçaram com vigor as primeiras tentativas do Executivo na modelagem de delito e de penas,

tributárias de forma absoluta, como o fez na temática penal, processual penal e processual civil, reforçando o entendimento que admite este instrumento normativo como fonte legítima para criação de normas primárias na seara tributária, permitindo que ela seja utilizada em quase todas as hipóteses em que o ordenamento impõe lei ordinária, tal qual a jurisprudência pátria já usualmente legitimava¹⁶¹. Ressalva-se, no entanto, que a referida Emenda restringiu a utilização desse veículo normativo se a sua matéria implicar a instituição ou majoração de impostos, determinando que, se isso ocorrer, a medida provisória somente terá validade no exercício financeiro seguinte se convertida em lei até o último dia do exercício financeiro que foi editada, excetuando dessa restrição apenas o imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produto industrializado, imposto sobre operações financeiras e os impostos extraordinários de guerra.

Noutro giro, as medidas provisórias mantêm, desde a sua redação original, como requisitos formais¹⁶² para a sua edição a necessidade de demonstração de relevância e urgência da matéria erigida, sendo que, a partir da EC nº 32/01, é imprescindível que o Congresso

por meio de medidas provisórias”. BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 15

Igual entendimento tem Alexandre de Moraes: “Por igual, na órbita tributária, a norma constitucional exige a anterioridade da lei. E medida provisória não é lei, mas espécie normativa excepcional, transitoriamente investida de “força de lei”. Como salientado por Marcelo Figueiredo, a imediatidade das medidas provisórias é incompatível com as normas tributárias, que não podem conter disposições que levem a situações irreversíveis” MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009. P. 685.

¹⁶¹ (ADI 1.417-MC/DF, Rel. Min. Octávio Galloti; RE 508.043/PR, Rel. Min. Eros Grau; RE 400.320- AgR/PE, Rel. Min. Carlos Britto; AI 407.561-AgR/DF, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 356.368-AgR/BA, Rel. Min. Maurício Corrêa; AI 356.012-AgR/MG, Rel. Min. Ilmar Galvão; RE 272.820/DF, Rel. Min. Moreira Alves)

EMENTA: - 1. Medida Provisória. Impropriedade, na fase de julgamento cautelar da aferição do pressuposto de urgência que envolve, em última análise, a afirmação de abuso de poder discricionário, na sua edição. 2. Legitimidade, ao primeiro exame, da instituição de tributos por medida provisória com força de lei, e, ainda, do cometimento da fiscalização de contribuições previdenciárias a Secretaria da Receita Federal. 3. Identidade de fato gerador. Arguição que perde relevo perante o art. 154, I, referente a exações não previstas na Constituição, ao passo que cuida ela do chamado PIS/PASEP no art. 239, além de autorizar, no art. 195, I, a cobrança de contribuições sociais da espécie da conhecida como pela sigla COFINS. 4. Liminar concedida, em parte, para suspender o efeito retroativo imprimido, a cobrança, pelas expressões contidas no art. 17 da M.P. no 1.325-96. (ADI 1417 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 07/03/1996, DJ 24-05-1996 PP-17412 EMENT VOL-01829-01 PP-00060)

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. NOVA REDAÇÃO DADA AO PARÁGRAFO 2º DO ART. 21 DA LEI Nº 8.692/93, PELA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.520/93. ALEGADA OFENSA AOS ARTS. 62; 150, I, III, B E § 6º; E 236, § 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Contrariamente ao sustentado na inicial, não cabe ao Poder Judiciário aquilatar a presença, ou não, dos critérios de relevância e urgência exigidos pela Constituição para a edição de medida provisória (cf. ADIs 162, 526, 1.397 e 1.417). De outra parte, já se acha assentado no STF o entendimento de ser legítima a disciplina de matéria de natureza tributária por meio de medida provisória, instrumento a que a Constituição confere força de lei (cf. ADIMC nº 1.417). Ausência de plausibilidade na tese de inconstitucionalidade da norma sob enfoque. Medida cautelar indeferida. (ADI 1667 MC, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 25/09/1997, DJ 21-11-1997 PP-60586 EMENT VOL-01892-02 PP-00315)

¹⁶² Neste sentido leciona José Afonso da Silva: “Os *formais* são a *relevância* e a *urgência*; os *materiais* dizem respeito à matéria que pode ser por elas regulamentada”. SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, ano 2014. P. 537

Nacional aquiesça neste sentido de forma expressa¹⁶³. Essa determinação introduzida pela Emenda Constitucional foi extremamente pertinente, pois é justamente nesses requisitos formais que se ancora a essencialidade da medida provisória¹⁶⁴¹⁶⁵. Essa é a lição histórica de Saulo Ramos¹⁶⁶:

O que justifica a edição de medidas provisórias, com força de lei, em nosso direito constitucional, é a existência de um estado de necessidade que impõe ao Poder Público a adoção imediata de providências, de caráter legislativo, inalcançáveis segundo as regras ordinárias de legiferação, em face do próprio *periculum in mora* que fatalmente decorreria do atraso na concretização da prestação legislativa.

Igual entendimento possui Misabel Derzi¹⁶⁷:

Relevância e urgência são importantes conceitos que explicam:

- a antecipação da eficácia e da aplicabilidade da lei, em que se não de converter as medidas provisórias, a momento prévio de sua existência;
- a eficácia imediata desde a edição, como necessária e essencial propriedade das medidas provisórias;
- a inexistência de qualquer discricionariedade para o Chefe do Poder Executivo, o qual não tem a faculdade de adiar a eficácia e a aplicabilidade das medidas provisórias para data posterior à de sua edição, quer para o exercício subsequente, quer para o momento da regulamentação. Ou se dão, no caso concreto, a relevância e a urgência, cabendo, sendo próprio e adequado o uso de medidas provisórias, ou não.

Conclui-se, assim, que são os critérios materiais e formais apontados os limites constitucionais para edição de medida provisória. Somente se cumpridos esses, é que se poderá introjetar normas por esse meio, cabendo, imprescindivelmente, ao Poder Legislativo verificar

¹⁶³ “§ 5º A deliberação de cada uma das Casas do Congresso Nacional sobre o mérito das medidas provisórias dependerá de juízo prévio sobre o atendimento de seus pressupostos constitucionais.” BRASIL. Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm>. Acesso em: 22 de jun. de 2019.

¹⁶⁴ Gilmar Mendes: “Para que se legitime a edição da medida provisória, há de estar configurada uma situação em que a demora na produção da norma possa acarretar dano de difícil ou impossível reparação para o interesse público”. MENDES. Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 9ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 717

¹⁶⁵ Celso Antonio Bandeira de Mello: Em suma – e nisto reside sua característica essencial -, as medidas em apreço nada mais podem representar senão providências indispensáveis para enfrentar situações *emergentes, anômalas, excepcionais*, que demandariam solução *imediata*, até que o Congresso delibere sobre o assunto e lhes dê a disciplina adequada, caso *julgue que efetivamente reclamam tratamento próprio e específico*. Note-se que o Legislativo é que é credenciado para aferir conclusivamente sobre a conveniência da adoção das medidas e o teor delas. Tanto assim que pode imediatamente rejeitá-las e suprimir-lhes a eficácia desde o início se não as converter em lei no prazo de 120 dias. MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 133

¹⁶⁶ CONSTITUIÇÃO FEDERAL – MEDIDA PROVISÓRIA – REGIME JURÍDICO. Parecer SR-92, de 21 de junho de 1989. “De acordo. Em 22.6.89”. PROCESSO 00400.000013/89-35. J. Saulo Ramos. Consultor-geral da República.

¹⁶⁷ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P.P. 18.

o cumprimento dos requisitos apontados. Noutros termos, somente poderá ser editada medida provisória que não afronte a temática constitucionalmente a ela vedada e que, além, tenha urgência e relevância, cabendo ao poder legiferante, imperativamente, efetuar o juízo de mérito quanto ao cumprimento de todas as condicionantes.

Além desse controle democrático via legislativo, também estará a medida provisória sujeita a uma avaliação do cumprimento dos seus limites constitucionais pelo Poder Judiciário que, se instado, poderá verificar se foram respeitadas as vedações materiais e até mesmo as de cunho formal, observando se houve abuso na eleição desses critérios, como, aliás, acertadamente tem efetuado o Pretório Excelso¹⁶⁸.

Neste sentido, leciona Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁶⁹:

O Judiciário não sai de seu campo próprio nem invade discricção administrativa quando verifica se *pressupostos* normativamente estabelecidos para delimitar uma dada competência existem ou não existem. Uma vez que a Constituição só admite medidas provisórias em face de situação relevante e urgente, segue-se que ambos são, cumulativamente, requisitos indispensáveis para irrupção da aludida competência. É dizer: sem eles inexistirá poder para editá-las. Se a Carta Magna tolerasse edição de medidas de emergência fora destas hipóteses, não haveria condicionado sua expedição à pré-ocorrência destes supostos normativos. Segue-se que têm de ser judicialmente controlados, sob pena de ignorar-se o balizamento constitucional da competência para editar medidas provisórias. Com efeito, se “relevância e urgência” fossem noções só aferíveis concretamente pelo Presidente da República, em juízo discricionário incontestável, o delineamento e a extensão da competência para produzir tais medidas não decorreriam da Constituição, mas da vontade do Presidente, pois teriam o âmbito que o Chefe do Executivo lhes quisesse dar. Assim, ao invés de estar limitado por um círculo de poderes estabelecido pelo Direito, ele é quem decidiria sua própria esfera competencial na matéria, idéia antinômica a tudo que resulta do Estado de Direito.

¹⁶⁸ “EMENTA: - Ação Direta de Inconstitucionalidade. Medida Provisória nº 111/89. Prisão Temporária. Pedido de liminar. - Os conceitos de relevância e de urgência a que se refere o artigo 62 da Constituição, como pressupostos para a edição de Medidas Provisórias, decorrem, em princípio, do Juízo discricionário de oportunidade e de valor do Presidente da República, mas admitem o controle judiciário quando ao excesso do poder de legislar, o que, no caso, não se evidencia de pronto. - A prisão temporária prevista no artigo 2º da referida Medida Provisória não é medida compulsória a ser obrigatoriamente decretada pelo juiz, já que o despacho que a deferir deve ser devidamente fundamentado, conforme o exige o parágrafo 2º do mesmo dispositivo. - Nessa oportunidade processual, não se evidencia manifesta incompatibilidade entre o parágrafo 1º do artigo 3º da Medida Provisória nº 111 e o disposto no inciso LXIII do artigo 5º da Constituição, em face do que se contém no parágrafo 2º do artigo 3º daquela, quanto à comunicação do preso com o seu advogado. - Embora seja relevante juridicamente a arguição de inconstitucionalidade da criação de delito por Medida Provisória, não está presente o requisito da conveniência, pois o artigo 4º da citada Medida Provisória, impugnado sob esse fundamento, apenas se destina a coibir abuso de autoridades contra a liberdade individual. - A disposição de natureza processual, constante do artigo 5º da Medida Provisória nº 111, que estabelece plantão de 24 horas em todas as Comarcas e Sessões Judiciais do País, não tem o relevo jurídico necessário para a concessão de providência excepcional como é concessão de liminar, em ação direta de inconstitucionalidade. - Pedido de liminar indeferido”. (ADI 162 MC, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 14/12/1989, DJ 19-09-1997 PP-45525 EMENT VOL-01883-01 PP-00001)

¹⁶⁹ MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 677.

Diante do exposto, conclui-se que poderá o chefe do poder executivo utilizar de medidas provisórias para instituir anistia, remissão e transação no ordenamento jurídico-tributário brasileiro. No entanto, este poder não é ilimitado, estando ele obrigatoriamente subordinado aos limites constitucionais impostos para a edição da medida provisória, devendo ser comprovada cabalmente a urgência e relevância na adoção dos institutos estudados, cabendo, inexoravelmente, ao Poder Legislativo, avaliar esse juízo político. Além desse poder, também poderá o judiciário, se instado, verificar se não houve qualquer abuso na utilização do veículo normativo.

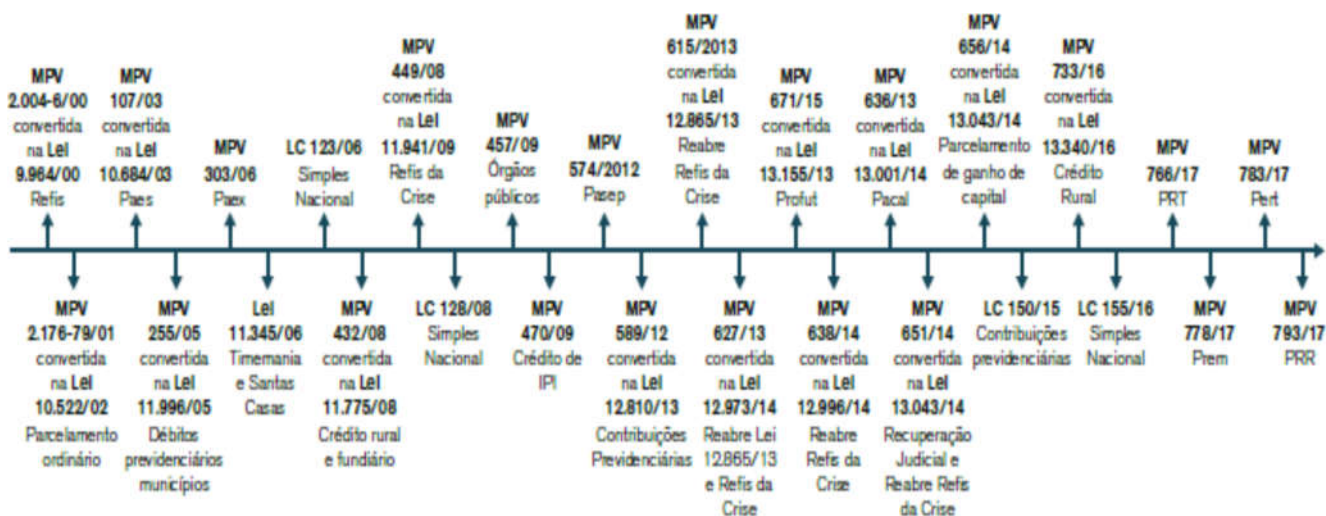
Por fim, ressalta-se que, por força do artigo 150, §6º, da CF, nas hipóteses de anistia e remissão, somente poderá versar a medida provisória especificamente acerca das duas matérias, sendo constitucionalmente vedado a instituição dessas em “caudas legais” ou “contrabandos legislativos”, como inclusive tem decidido o STF¹⁷⁰.

Diante dessas considerações, é imperativo questionar se o Congresso Nacional e o Poder Judiciário estão cumprindo eficazmente o seu papel de órgão controlador do Poder Executivo, pois do ano de 2000 até o ano de 2017, apenas no âmbito de parcelamentos tributários especiais, foram introjetados 22 novos programas extraordinários via medida provisória, vide:

Figura 3 - descrição

¹⁷⁰ MATÉRIA TRIBUTARIA E DELEGAÇÃO LEGISLATIVA: A outorga de qualquer subsídio, isenção ou crédito presumido, a redução da base de cálculo e a concessão de anistia ou remissão em matéria tributária só podem ser deferidas mediante lei específica, sendo vedado ao Poder Legislativo conferir ao Chefe do Executivo a prerrogativa extraordinária de dispor, normativamente, sobre tais categorias temáticas, sob pena de ofensa ao postulado nuclear da separação de poderes e de transgressão ao princípio da reserva constitucional de competência legislativa. Precedente: ADIn 1.296-PE, Rel. Min. CELSO DE MELLO.

“3. A instituição da facultatividade do pagamento de contribuições sindicais não demanda lei específica, porquanto o art. 150, § 6º, da Constituição trata apenas de “subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão”, bem como porque a exigência de lei específica tem por finalidade evitar as chamadas “caudas legais” ou “contrabandos legislativos”, consistentes na inserção de benefícios fiscais em diplomas sobre matérias completamente distintas, como forma de chantagem e diminuição da transparência no debate público, o que não ocorreu na tramitação da reforma trabalhista de que trata a Lei nº 13.467/2017. Precedentes (ADI 4033, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 15/09/2010; RE 550652 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 17/12/2013).” Precedente: ADI 5794 / DF, Rel. Min. LUIZ FUX.



Fonte: TCU

Essa recorrência de utilização de medidas provisórias para instituir políticas exonerativas foi inclusive constatada por órgãos de controle que sugeriram que a prodigalidade do Poder Executivo ao instituir esses programas via tal meio normativo está causando uma deturpação no conceito de justiça fiscal, visto que as benesses concedidas conflitam com o caráter isonômico e distributivo que a política tributária deve ter. Diante disso, o ministro do Tribunal de Contas da União, José Múcio Monteiro, recomendou à Presidência da República e aos órgãos legiferantes parcimônia na utilização desse meio normativo, assim assentando em seu voto¹⁷¹ no processo TC 016.332/2017-2:

¹⁷¹ Excerto do voto proferido pelo Ministro José Múcio Monteiro: “15. A Medida Provisória – MP é uma espécie normativa que exige, nos termos do art. 62 da CRFB/88, a demonstração dos pressupostos de urgência e relevância para sua edição. Assim, à primeira vista, poder-se-ia pugnar pela adequação desse instrumento para a instituição dos “Refis”, dada a incontestável relevância da matéria associada ao fato de que boa parte desses parcelamentos seria criada em cenários de crise econômica, suprimindo o requisito de urgência. 16. Entretanto, as regras constitucionais também deixam assente a transitoriedade da regulamentação providenciada por esse instituto, conforme os parágrafos do mencionado art. 62. Esse é um ponto que gera grande insegurança jurídica para os administrados, como passo a explicar. 17. A MP que cria um determinado programa de parcelamento incentivado traz, em seu bojo, as regras de adesão e os benefícios a serem consignados, possuindo vigência imediata, isto é, já autorizando os interessados a aderirem. Quando da conversão da MP em lei, não necessariamente serão mantidas as mesmas características. Foi bem isso o que ocorreu recentemente com a MP 766/2017 (Programa de Regularização Tributária - PRT), que acabou sofrendo diversas alterações mais benéficas aos contribuintes no projeto de lei de conversão. Ocorre que a MP acabou perdendo eficácia, tendo sido criado um novo programa pela MP 783/2017 (Programa Especial de Regularização Tributária – Pert), que não manteve as condições antecedentes. 18. Naturalmente, instaurou-se um estado de dúvida entre os contribuintes que aderiram ao parcelamento anteriormente à primeira medida ter caducado, no sentido de perquirir se os benefícios a eles consignados seriam ou não mantidos. Essas incertezas não se adstringem somente aos aderentes, envolvendo toda a Fazenda Pública, já que também tumultuam eventuais processos administrativos e ações de cobrança que tenham por objeto essas relações tributárias. 19. A própria Constituição traz a resposta para reger as relações travadas sob a égide de uma MP que tenha perdido a eficácia, mas se reputa indesejado causar esse estado de incertezas por uma regulamentação efêmera, ainda mais quando os pressupostos de sua edição se encontram esvaziados pela reiteração de providências similares, demonstrando ser uma prática a ser evitada. 20. Para além dessa questão, a instituição sequencial desses parcelamentos especiais, com reduções generosas de multas, juros e encargos legais, vem influenciando negativamente o comportamento dos contribuintes, criando

25. Assim, resta incontestado, sob pena de violação de diversos princípios fundantes da ordem econômica, a exemplo do princípio da isonomia tributária e da livre concorrência, a necessidade de sensibilizar os órgãos legiferantes e de assessoramento da Presidência da República acerca dos efeitos deletérios da recorrente edição de normas atinentes a parcelamentos especiais, o que se agrava com a utilização de medida provisória para tanto, bem como da concessão de prazos demasiadamente alongados para o parcelamento das obrigações e da permissão de aderência aos programas especiais sem um estudo de capacidade de pagamento do anuente.

A igual constatação chegou a Comissão Parlamentar de Inquérito da Previdência - CIPREV, do Senado Federal, em 25 de outubro de 2017, dispondo em justificção ao projeto de Lei Complementar que foi apresentado¹⁷² que “restou comprovado que os benefícios fiscais de anistia, remissão, transação e, especialmente, parcelamentos especiais, são concedidos de maneira indiscriminada, em prejuízo ao interesse público, principalmente em prejuízo aos recursos que financiam a Previdência Social”. Diante disso foi proposto o Projeto de Lei do Senado nº 425, de 2017 – Complementar, que visa alterar o CTN para estabelecer novo regramento à anistia, remissão, transação e parcelamento dos créditos tributários, criando as figuras dos artigos 182-A e 182-B, que assim dispõem:

uma verdadeira cultura de não pagamento de dívidas, conforme constata estudos recentes da própria RFB (disponíveis em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/20171229-estudo-parcelamentos-especiais.pdf>, acesso em 10 abr. 2019). 21. Os dados levantados mostram que, após a adesão, cerca de 50% dos optantes tornam-se inadimplentes, sendo que a maioria acaba sendo excluída dos programas pela inadimplência ou por incluir a dívida parcelada em outro programa superveniente. Como aos aderentes a parcelamentos é conferido o direito à emissão de Certidão Positiva com efeitos de Negativa perante a Fazenda Nacional, torna-se possível ostentar uma falsa situação de regularidade fiscal mediante pagamentos mínimos, configurando um cenário de concorrência desleal em desfavor das empresas que pagam seus impostos em dia, subvertendo os princípios constitucionais da ordem econômica. 22. Esse é o comportamento que se tem estimulado e que deve ser coibido por gerar distorções. Pessoas reagem a incentivos, que é um dos postulados clássicos da economia, e como, pelo princípio da legalidade, ao particular apenas é vedado fazer o que a lei lhe proíbe, considero importante conscientizar o poder Executivo da impertinência na reiteração da oferta de parcelamentos incentivados, já que não há qualquer irregularidade quando o particular simplesmente adere aos programas disponíveis que lhe convém. 23. Além disso, importa adentrar às condições que têm sido concedidas. No que tange ao prazo, a partir das informações constantes de um estudo publicado pela OCDE (Working Smarter in Tax Debt Management), em 2014, comparou-se as condições de parcelamento oferecidas em 26 países, não se encontrando em outras administrações tributárias prazos tão alongados como os ofertados no Brasil, que varia de 60 meses (parcelamento convencional) a 180 meses (prazo mais usual entre os parcelamentos especiais), identificando-se, até mesmo, programas sem prazo definido, como o Refis do ano 2000. 24. Nota-se que os parcelamentos especiais editados não preveem qualquer análise da capacidade de pagamento do aderente, de tal sorte que um contribuinte com patrimônio robusto que esteja em dívida pode gozar dos mesmos benefícios que um outro em situação de insolvência, o que equivale a tratar igualmente os desiguais. Somando-se a isso o fato de que as vantagens que vêm sendo concedidas são significativas, promovendo reduções nos valores de multa, juros de mora e encargos superiores a 50% (chegando em 100% em vários casos), torna-se bastante atrativo deixar de cumprir as obrigações fiscais para, por exemplo, aplicar valores no mercado financeiro à espera de um parcelamento especial. BRASIL. Tribunal de Contas da União. Voto do Ministro Relator no **Acórdão nº 2497/2018**. Relator: José Múcio Monteiro, 31 out. 2018. Processo nº 016.332/2017-2. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/TC-016.332%252F2017-2/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uid=225395f0-0e05-11ea-9bce-1ba5b6115091>>. Acesso em: 03 de jul. de 2019

¹⁷² Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/comissoes/mnas?codcol=2093&tp=4>> Acesso em: 03 de jul. de 2019

Art. 182-A – A concessão de anistia, remissão, transação, abatimento de juros de mora ou parcelamentos especiais deverá observar as seguintes condições:

I- Não poderá beneficiar o sujeito passivo quanto a lançamentos tributários constituídos há menos de 5 (cinco) anos da data de sua edição;

II- Não poderá beneficiar o sujeito passivo quanto a lançamentos tributários nos quais sejam apontados fatos cometidos com dolo, fraude, conluio ou simulação, bem como tipificados como crimes contra a ordem tributária ou apropriação indébita, ou a outro ilícito penal relacionado;

III- Não podem beneficiar empresas com faturamento anual superior a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) e que tenham distribuído lucros ou dividendos aos sócios nos três anos-calendários anteriores à edição da lei que instituir o benefício;

IV – Não poderão aderir a parcelamento especial empresas ou pessoas físicas que tenham sido incluídas em parcelamentos especiais nos cinco anos anteriores.

V - Devem ser precedidos de parecer favorável da administração tributária quanto aos efeitos para a arrecadação tributária atual e futura.

Parágrafo único – Em caso de calamidade pública nacional, regional ou local causada por forças da natureza que afetem gravemente a capacidade das pessoas naturais e jurídicas de arcar com seu dever de pagar tributos, as condições acima podem ser, por prazo definido, em todo ou em parte, suspensas expressamente pela lei.

Art. 182-B – Semestralmente a administração tributária promoverá audiências públicas para discutir os benefícios fiscais e as desonerações vigentes e divulgará, anualmente, parecer indicando os custos e as eventuais vantagens ao erário público, apontando quais benefícios fiscais devem ser mantidos ou revistos.

Parágrafo único – O parecer previsto no caput deverá ser acatado no conteúdo do projeto de lei de diretrizes orçamentárias e nas propostas de orçamento.

O projeto de lei supramencionado encontra-se em tramitação perante as comissões do Senado, estando pendente de votação em algumas comissões para ser levado ao Plenário. Além dele, há outros tantos projetos que pretendem retirar do Poder Executivo a possibilidade de editar medida provisória acerca de matérias tributárias¹⁷³ que, enquanto não forem aprovados, dificilmente terão qualquer efeito prático na redução da edição destes veículos normativos.

5.2. O “REFIS da Copa” – MPV 651/14 – convertida na lei 13.043/14

5.2.1. Contextualização histórica

Em 09 de julho de 2014, no curso da Copa do Mundo que ocorria no Brasil, a Presidente da República, no uso de suas atribuições, editou a medida provisória 651 que versava sobre: “os fundos de índice de renda fixa, sob a responsabilidade tributária na integralização de cotas de fundos ou clubes de investimento por meio da entrega de ativos financeiros; a tributação das

¹⁷³ BAUER, Paulo. **Proposta de Emenda à Constituição nº 8/2011**. Veda a edição de medidas provisórias sobre as matérias específica e promove alterações na sua sistemática de tramitação. Brasília: Senado, data completa. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/99445>>. Acesso em 21 jul. 2019. MAGALHÃES, Antônio Carlos. **Proposta de Emenda à Constituição nº 511/2006**. Altera o art. 62 da Constituição Federal para disciplinar a edição de medidas provisórias. Brasília: Câmara dos Deputados, 17 mai. 2006. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=313951>> cesso em: Acesso em 21 jul. 2019.

operações de empréstimos de ativos financeiros; a isenção de imposto sobre a renda na alienação de ações de empresas pequenas e médias”; e, por fim, “prorrogava o prazo de que trata a Lei nº 12.431, de 24 de junho de 2011”. Além dessas matérias, o texto normativo, em seu art. 34¹⁷⁴, reabria até o dia 25 de agosto de 2014, “o prazo previsto no §12º do art.1º e no art. 7º da Lei nº 11.941/2009, bem como o prazo previsto no §18 do art. 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010”, desde que atendidas as condições estabelecidas no artigo.

Para justificar tal reabertura, o Poder Executivo utilizou a seguinte argumentação na exposição de motivos da Medida Provisória:

Parcelamento de dívidas tributárias

58. A proposta de Medida Provisória também altera as regras do parcelamento recentemente instituído pela Lei nº 12.996, de 2014. Essa proposta visa tornar as regras do parcelamento para torná-lo mais adequadas à solução de passivo tributário pelo contribuinte que deseja regularizar-se para com a Fazenda Nacional. Para tanto, são instituídos novos valores a título de antecipação da dívida, valores esses que serão progressivos em função do montante da dívida objeto do parcelamento.

59. A urgência e a relevância da edição desta proposta decorrem da necessidade de facilitar as regras do programa de recuperação fiscal instituído pelo parcelamento recém-aberto para que o programa alcance plenamente os objetivos pretendidos.

(...)

Dispensa dos honorários advocatícios para adesão a parcelamentos previstos na Lei nº 11.941, de 2009

69. Propõe-se também dispositivo que visa dispensar do pagamento de honorários advocatícios os contribuintes que aderirem às reaberturas dos parcelamentos especiais

¹⁷⁴ Art. 34. A Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 2º Fica reaberto, até o dia 25 de agosto de 2014, o prazo previsto no § 12 do art. 1º e no art. 7º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como o prazo previsto no § 18 do art. 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, atendidas as condições estabelecidas neste artigo.

§ 2º A opção pelas modalidades de parcelamentos previstas no art. 1º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e no art. 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, ocorrerá mediante:

I - antecipação de cinco por cento do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser menor ou igual a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

II - antecipação de dez por cento do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser maior que R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) e menor ou igual a R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais);

III - antecipação de quinze por cento do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser maior que R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais) e menor ou igual a R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais); e

IV - antecipação de vinte por cento do montante da dívida objeto do parcelamento, após aplicadas as reduções, na hipótese de o valor total da dívida ser maior que R\$ 20.000.000,00 (vinte milhões de reais).

§ 3º Para fins de enquadramento nos incisos I a IV do § 2º, considera-se o valor total da dívida na data do pedido, sem as reduções.

§ 4º As antecipações a que se referem os incisos I a IV do § 2º poderão ser pagas em até cinco parcelas iguais e sucessivas, a partir do mês do pedido de parcelamento.

§ 5º

II - os valores constantes no § 6º do art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, ou os valores constantes do § 6º do art. 65 da Lei nº 12.249, de 2010, quando aplicável esta Lei.

§ 7º Aplica-se aos débitos parcelados na forma deste artigo as regras previstas no art. 1º da Lei nº 11.941, de 2009, independentemente de os débitos terem sido objeto de parcelamento anterior.” (NR)

da Lei nº 11.941, de 2009 e do art. 65 da Lei 12.249, de 2010. Isso porque é condição para a adesão a desistência das ações judiciais nas quais se discute o crédito a ser parcelado, bem como a renúncia ao direito no qual elas se fundam, o que resulta na extinção dessas ações. Com a dispensa de pagamento de honorários para essas situações, espera-se estimular a adesão e, consequentemente, a regularização da condição fiscal dos contribuintes.

70. A urgência e relevância estão caracterizadas na medida em que a dispensa dos honorários advocatícios precisa ser concedida ainda durante o prazo de reabertura dos parcelamentos especiais, que se encerra no dia 25 de agosto de 2014.

A urgência e relevância da edição da medida provisória era, portanto, a necessidade de “facilitar as regras do programa de recuperação fiscal” instituído pelo parcelamento reaberto pela Lei nº 12.996/14, “para que o programa atingisse plenamente os objetivos pretendidos”. Assim, o Poder Executivo tinha como finalidade ao editar a norma que o *programa de recuperação fiscal* concedido pela lei 12.996/2014 fosse exitoso no que se propunha. Imprescindível é, portanto, verificar quais eram os objetivos do primeiro programa para extrair os pressupostos de validade da medida provisória.

O parcelamento a que a MPV 651/14 faz menção foi reaberto por lei que teve como origem a MPV 638/14, que, em seu texto original, visava apenas alterar a Lei nº 12.715/12, que instituía o *Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores - Inovar-Auto*, não prevendo qualquer programa de recuperação fiscal.

Em sua tramitação perante a Comissão Mista do Congresso Nacional, a MP 638/2014 recebeu 26 emendas de autoria dos parlamentares, sem que nenhuma delas previsse a reabertura do prazo do programa de recuperação fiscal¹⁷⁵. Em 13/05/2014 a referida comissão recebeu relatório do deputado federal Gabriel Guimarães¹⁷⁶¹⁷⁷ (PT/MG), manifestando-se pela aprovação da Emenda nº 21, da senadora Ana Amélia (PP/RS). Após a leitura desse relatório, ocorreu concessão de vista coletiva da matéria.

No dia seguinte, 14/05/2014, foi apresentada “*Complementação ao parecer do relator apresentado em 13 de maio de 2014 à comissão mista destinada a apreciar a medida provisória nº 638, de 17 de janeiro de 2014*”¹⁷⁸ também de autoria do Deputado Gabriel Guimarães (PT/MG), que conclui pela admissibilidade da Medida Provisória e, no mérito, pela sua

¹⁷⁵ <<https://www.congressonacional.leg.br/materias/medidas-provisorias/-/mpv/115961>> acesso em 03 set. 2019.

¹⁷⁶ <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4268759&ts=1567529622418&disposition=inline>> acesso em 03 set. 2019.

¹⁷⁷ <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4268741&ts=1567529622267&disposition=inline>> acesso em 03 set. 2019.

¹⁷⁸ <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4268768&ts=1567529622468&disposition=inline>> acesso em em 03 set. 2019.

aprovação com a inclusão das emendas de n. 17, 21 e 24, na forma do Projeto de Lei de Conversão, e pela rejeição das emendas n. 1 a 16, 18 a 20 e 22, 23, 25 e 26.

Além, a despeito de não ter nenhuma emenda parlamentar nesse sentido, o relator incluiu em seu parecer a reabertura do prazo para adesão ao programa ora estudado, assim justificando¹⁷⁹:

A quinta alteração consiste na reabertura do prazo previsto no § 12 do art. 1º e no art. 7º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, bem como do prazo previsto no § 18 do art. 65 da Lei nº 12.249, de 11 de junho de 2010, permitindo que mais empresas gozem dos parcelamentos instituídos pelos mencionados diplomas legais. A proposta tem como objetivos a promoção de regularidade fiscal e a redução da litigiosidade em torno de matérias tributárias.

De acordo com dados extraídos dos sistemas informatizados da RFB e da PGFN, o passivo tributário atual, incluídos débitos com exigibilidade suspensa em virtude de contestações administrativas e judiciais, passível de ser pago ou parcelado na forma proposta gira em torno de R\$ 1,44 trilhão; se aplicadas as reduções oferecidas pela proposta (considerando o perfil já conhecido quando da consolidação das dívidas com as reduções da versão original da Lei 11.941), esse valor sofre uma redução de aproximadamente 30%, podendo ser pago em número variável de prestações, que pode chegar a até 180, o que constitui um estímulo à adesão ao programa e cumprirá o objetivo de promover a regularidade fiscal.

Ademais, com a redução da litigiosidade, evita-se que os contribuintes enfrentem situação adversa de tesouraria em razão dos débitos tributários acumulados no curso das discussões administrativas e judiciais, prejudicando a capacidade de investimentos em um cenário internacional adverso pelo baixo crescimento das economias centrais. Aliado a esses objetivos, a proposta satisfaz o anseio dos contribuintes por um novo programa de regularidade fiscal, anseio este que se traduz pelas reiteradas propostas legislativas consistentes no pagamento ou parcelamento de débitos em condições favorecidas.

Dessa extraordinária inclusão legislativa surge o primeiro questionamento da conformidade da tramitação da MPV 638/14. Poderia ou não o relator incluir em seu texto matéria completamente estranha ao texto da medida provisória? Poderia tê-lo feito sem qualquer emenda nesse sentido? A resposta correta para essas perguntas é: não.

Primeiro porque introduzir matéria legislativa inovando no texto da MPV afronta o artigo 4º¹⁸⁰ da Resolução nº 1, de 2002, do Congresso Nacional, porquanto esse determina que

¹⁷⁹ Página 08 da *Complementação ao Parecer do Relator apresentado em 13 de maio de 2014 à Comissão Mista destinada a apreciar a Medida Provisória nº 638, de 17 de Janeiro de 2014.*

¹⁸⁰ Art. 4º Nos 6 (seis) primeiros dias que se seguirem à publicação da Medida Provisória no Diário Oficial da União, poderão a ela ser oferecidas emendas, que deverão ser protocolizadas na Secretaria-Geral da Mesa do Senado Federal.

§ 1º Somente poderão ser oferecidas emendas às Medidas Provisórias perante a Comissão Mista, na forma deste artigo.

§ 2º No prazo de oferecimento de emendas, o autor de projeto sob exame de qualquer das Casas do Congresso Nacional poderá solicitar à Comissão que ele tramite, sob a forma de emenda, em conjunto com a Medida Provisória.

§ 3º O projeto que, nos termos do § 2º, tramitar na forma de emenda à Medida Provisória, ao final da apreciação desta, será declarado prejudicado e arquivado, exceto se a Medida Provisória for rejeitada por ser inconstitucional, hipótese em que o projeto retornará ao seu curso normal.

todas as emendas legislativas devem ser efetuadas de acordo com o rito por ele estabelecido. Logo, como prazo fatal para a apresentação de emendas são os seis primeiros dias a partir da publicação da MPV no diário oficial da União, não o fazendo dentro desse prazo, conclui-se que a tramitação do texto não obedeceu aos ritos impostos pelo próprio regimento do Congresso Nacional¹⁸¹.

Segundo, porque, ao introduzir matéria completamente estranha ao texto original veiculado na medida provisória, o relator excedeu os poderes constitucionais de emenda concedido aos parlamentares, esquivando-se do procedimento para aprovação de leis ordinárias, ofendendo claramente o direito fundamental ao devido processo legislativo.

Neste ponto, é importante destacar que o STF¹⁸² tem sido incisivo em deslegitimar a ação unilateral de um parlamentar frente à colegialidade que deve preponderar no âmbito

§ 4º É vedada a apresentação de emendas que versem sobre matéria estranha àquela tratada na Medida Provisória, cabendo ao Presidente da Comissão o seu indeferimento liminar.

§ 5º O autor da emenda não aceita poderá recorrer, com o apoio de 3 (três) membros da Comissão, da decisão da Presidência para o Plenário desta, que decidirá, definitivamente, por maioria simples, sem discussão ou encaminhamento de votação.

§ 6º Os trabalhos da Comissão Mista serão iniciados com a presença, no mínimo, de 1/3 (um terço) dos membros de cada uma das Casas, aferida mediante assinatura no livro de presenças, e as deliberações serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta dos membros de cada uma das Casas.

¹⁸¹ Neste sentido: “A problemática acentuou-se e tornou-se ainda mais grave em face da atuação dos relatores das MPs. Como Sousa (2015) apontou, é comum a articulação entre o Executivo e sua base de sustentação parlamentar para coordenar o trâmite da conversão de MP em lei no CN, muitas vezes inserindo no texto de conversão, de última hora, novos assuntos não conexos com a MP original. Assim, apesar de não expresse nas normas constitucionais ou regimentais, exercem a prerrogativa monocrática de emendamento após o prazo regimental de seis dias para apresentação de emendas na CM (CUNHA, 2012). Historicamente, incorporam matéria nova e estranha, de sua iniciativa, também acatando emendas apresentadas pelos parlamentares – um procedimento suscetível à corrupção, como consignado no voto do Ministro Barroso.” LAAN, C. R. v.d. **Um Panorama Recente da Apresentação de Emendas sem Pertinência Temática a Medidas Provisórias pós-ADI 5.127**. Brasília: Núcleo de Estudos e Pesquisas/CONLEG/Senado, Fevereiro/2018 (Texto para Discussão nº 244). Disponível em: www.senado.leg.br Acesso em: 03 set. 2019. Pgs. 14/15.

¹⁸² “As Comissões Mistas e a magnitude das funções das mesmas no processo de conversão de Medidas Provisórias decorrem da necessidade, imposta pela Constituição, de assegurar uma reflexão mais detida sobre o ato normativo primário emanado pelo Executivo, evitando que a apreciação pelo Plenário seja feita de maneira inopinada, percebendo-se, assim, que o parecer desse colegiado representa, em vez de formalidade desimportante, uma garantia de que o Legislativo fiscalize o exercício atípico da função legiferante pelo Executivo. 5. O art. 6º da Resolução nº 1 de 2002 do Congresso Nacional, que permite a emissão do parecer por meio de Relator nomeado pela Comissão Mista, diretamente ao Plenário da Câmara dos Deputados, é inconstitucional. A Doutrina do tema é assente no sentido de que “O parecer prévio da Comissão assume condição de instrumento indispensável para regularizar o processo legislativo porque proporciona a discussão da matéria, uniformidade de votação e celeridade na apreciação das medidas provisórias’. Por essa importância, defende-se que qualquer ato para afastar ou frustrar os trabalhos da Comissão (ou mesmo para substituí-los pelo pronunciamento de apenas um parlamentar) padece de inconstitucionalidade. Nessa esteira, são questionáveis dispositivos da Resolução 01/2002-CN, na medida em que permitem a votação da medida provisória sem o parecer da Comissão Mista. (...) A possibilidade de atuação apenas do Relator gerou acomodação no Parlamento e ineficácia da Comissão Mista; tornou-se praxe a manifestação singular: ‘No modelo atual, em que há várias Comissões Mistas (uma para cada medida provisória editada), a apreciação ocorre, na prática, diretamente nos Plenários das Casas do Congresso Nacional. Há mais: com o esvaziamento da Comissão Mista, instaura-se um verdadeiro ‘império’ do relator, que detém amplo domínio sobre o texto a ser votado em Plenário’. Cumpre lembrar que a apreciação pela Comissão é exigência constitucional. Nesses termos, sustenta-se serem

congressual, além de ter consignado, por reiteradas vezes, que a possibilidade de emendas parlamentares ao texto original das MPV não é ilimitada¹⁸³.

Já na tramitação da MP 651/2019, deve-se questionar se a reabertura de prazo via medida provisória é inovação ou não na seara jurídica. Essa análise crítica é fundamental para observar se o texto normativo que veiculou o “Refis da Copa” trouxe consigo o caráter de especificidade requerido para instituição de alguns dos institutos estudados.

Uma análise acurada da matéria leva a crer que a reabertura de prazo é sim uma inovação legislativa, porque caso essa não fosse efetuada, a matéria veiculada nos textos normativos que reeditam os programas não teria retomado sua validade jurídica, abrangendo novos fatos e sujeitos. Ademais, a referida medida provisória trouxe novos critérios para a adesão aos programas, o que, por si só, modifica o conteúdo jurídico das primeiras leis. Nesse diapasão, a MPV 651/14 não cumpriu os requisitos de especificidade, visto tratar de matérias completamente díspares.

Superada essa análise formalística, verifica-se da fundamentação trazida pelo relator da MPV 638/14, que o Poder Legislativo reabriu o prazo para a adesão aos parcelamentos extraordinários instituídos pelas Leis n.º 11.941/2009 e 12.249/2010, com claro intento de promover a regularização tributária e suavizar a crise aos contribuintes. Consequentemente, infere-se que esse foi também o objetivo do Poder Executivo ao editar a medida provisória nº 651/2014.

inconstitucionais as medidas provisórias convertidas em lei que não foram examinadas pela Comissão Mista, sendo que o pronunciamento do relator não tem o condão de suprir o parecer exigido pelo constituinte. (...) Cabe ao Judiciário afirmar o devido processo legislativo, declarando a inconstitucionalidade dos atos normativos que desrespeitem os trâmites de aprovação previstos na Carta. Ao agir desse modo, não se entende haver intervenção no Poder Legislativo, pois o Judiciário justamente contribuirá para a saúde democrática da comunidade e para a consolidação de um Estado Democrático de Direito em que as normas são frutos de verdadeira discussão, e não produto de troca entre partidos e poderes.” (In: CLÈVE, Clèmerson Merlin. *Medidas Provisórias*. 3ª ed. São Paulo: RT, 2010. p. 178-180. V. tb. CASSEB, Paulo Adib. *Processo Legislativo – atuação das comissões permanentes e temporárias*. São Paulo: RT, 2008. p. 285). (ADI 4029, Relator(a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 08/03/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 26-06-2012 PUBLIC 27-06-2012 RTJ VOL-00223-01 PP-00203)

¹⁸³ “Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE. EMENDA PARLAMENTAR EM PROJETO DE CONVERSÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA EM LEI. CONTEÚDO TEMÁTICO DISTINTO DAQUELE ORIGINÁRIO DA MEDIDA PROVISÓRIA. PRÁTICA EM DESACORDO COM O PRINCÍPIO DEMOCRÁTICO E COM O DEVIDO PROCESSO LEGAL (DEVIDO PROCESSO LEGISLATIVO). 1. Viola a Constituição da República, notadamente o princípio democrático e o devido processo legislativo (arts. 1º, caput, parágrafo único, 2º, caput, 5º, caput, e LIV, CRFB), a prática da inserção, mediante emenda parlamentar no processo legislativo de conversão de medida provisória em lei, de matérias de conteúdo temático estranho ao objeto originário da medida provisória. 2. Em atenção ao princípio da segurança jurídica (art. 1º e 5º, XXXVI, CRFB), mantém-se hígidas todas as leis de conversão fruto dessa prática promulgadas até a data do presente julgamento, inclusive aquela impugnada nesta ação. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente por maioria de votos”. (ADI 5127, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Relator(a) p/ Acórdão: Min. EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 15/10/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-094 DIVULG 10-05-2016 PUBLIC 11-05-2016)

Ao analisar o juízo político para edição da medida, o Poder Legislativo aquiesceu com o entendimento da Presidência da República, como pode-se observar do parecer do relator nº 34, de 2014, do Congresso Nacional, *in verbis*:

Para os contribuintes em atraso com suas obrigações tributárias são essenciais e urgentes as medidas adotadas na MP. O aproveitamento de créditos fiscais na quitação da dívida e a redução das antecipações para a adesão ao “Refis da Crise” facilitarão sobremaneira a regularização de seus débitos. Por outro lado, haverá um reforço do caixa do Governo, já que 30% do débito terá que ser quitado em dinheiro. Ademais, a baixa do processo de parcelamento significará uma economia dos gastos administrativos do fisco.¹⁸⁴

Ressalta-se, inclusive, que, ao analisar a matéria, o Poder Legislativo estendeu o prazo de adesão aos programas até o 15º (décimo quinto) dia após a publicação da Lei decorrente da conversão da Medida Provisória. Conclui-se, assim, que a urgência e relevância da matéria decorreu de nítido juízo de necessidade emitido pelo Poder Executivo que, ao ser analisado pelo Poder Legislativo, foi validado como constitucional.

5.2.2 Uma análise legal do programa

Como sobredito, a MPV 651/2014 reabriu o prazo de adesão aos programas previstos no §2º, do art. 1º da lei nº 11.941/2009 e do art. 65 nº 12.249/2010, inserindo novas condições para tanto. Além, a medida provisória também facultou ao *contribuinte com parcelamento que contenha débitos de natureza tributária, vencidos até 31 de dezembro de 2013, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB ou a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, a utilizar os créditos próprios de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014, para a quitação antecipada dos débitos parcelados*. E, por fim, ainda determinou que não seriam devidos honorários advocatícios, bem como qualquer sucumbência, em todas as ações judiciais que, direta ou indiretamente, vierem a ser extintas em decorrência de adesão às reaberturas dos parcelamentos.

Nesse sentido, para verificar o que foi estabelecido pelo programa, além de observar o texto da MP 651/14, também é necessário analisar o que preceituam os artigos das leis que tiveram os seus prazos reabertos.

A primeira lei é a nº 11.941/09, conhecida por em seu artigo 1º instituir o “Refis da Crise”, programa que permitia o parcelamento dos débitos administrados pela RFB e PGFN em

¹⁸⁴ Parecer nº 34, de 2014, do Congresso Nacional. Parecer do relator designado para manifestar-se pela Comissão Mista destina a apreciar a medida provisória nº 651, de julho de 2014. Deputado Newton Lima (PT/SP).

até 180 meses, possibilitando inclusive que fossem incluídos os saldos remanescentes do *REFIS*, *PAES* e *PAEX*, além dos parcelamentos ordinários e das contribuições devidas à Seguridade Social. Também autorizava a divisão em parcelas dos débitos decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do IPI oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários com incidência de alíquota zero ou não tributados (art. 1º). Para tanto, as dívidas vencidas até 30 de novembro de 2008 deveriam ser pagas ou parceladas (art. 1º, §2º) e a opção pelo pagamento à vista ou pelo parcelamento deveria ser efetivada até o último dia útil do sexto mês subsequente ao da publicação da lei (art. 7º).

O “Refis da Crise” estabeleceu ainda que os débitos incluídos no programa que ainda não tivessem sido objeto de parcelamentos anteriores teriam redução dos valores de multas e juros, em percentuais diferenciados, de acordo com a forma de pagamento (art. 1º, §3º, inciso I a V), como ilustra a tabela:

Tabela 5 - descrição

PAGAMENTO	REDUÇÕES			
	Multa de Mora e de ofício	Multa isolada	Juros de Mora	Encargo Legal
À vista	100%	40%	45%	100%
Em até 30 prestações	90%	35%	40%	100%
Em até 60 prestações	80%	30%	35%	100%
Em até 120 prestações	70%	25%	30%	100%
Em até 180 prestações	60%	20%	25%	100%

Fonte: Lei 11.941/09

Os débitos que já tinham sido alvo de parcelamentos também teriam reduções, conforme o programa em que foram inseridos (art. 3º, §2º, incisos I a IV), nos termos da tabela infra:

Tabela 6 - descrição

PROGRAMA	REDUÇÕES
----------	----------

	Multa de Mora e de ofício	Multa isolada	Juros de Mora	Encargo Legal
REFIS	40%	40%	25%	100%
PAES	70%	40%	30%	100%
PAEX	80%	40%	35%	100%
Lei nº 8.212/91 e Lei nº 10.522/02	100%	40%	40%	100%

Fonte: Lei 11.941/09

A mesma lei estabeleceu em sua “Seção III” condicionantes para adesão. A primeira delas era que a *opção pelos parcelamentos* importava em *confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável*, configurando *confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil*, condicionando o *sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei*. (art. 5º)

Outra condição para adesão era que o sujeito passivo que possuísse ação judicial em curso, na qual requeria o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos, deveria desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual se fundasse a referida ação, protocolando requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos do inciso V do caput do art. 269 do antigo Processo Civil, em até trinta dias após a data de ciência do deferimento do requerimento do parcelamento (art. 6º), sendo isentado em face dessa renúncia dos honorários advocatícios (§2º)¹⁸⁵.

¹⁸⁵ “PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RENÚNCIA AO DIREITO OU DESISTÊNCIA DA AÇÃO. REGIME INSTITUÍDO PELA LEI 11.941/2009. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CABIMENTO NAS HIPÓTESES NÃO ALCANÇADAS PELO ART. 6º, § 1º. INTERPRETAÇÃO ESTRITA. PRECEDENTES DA CORTE ESPECIAL E DAS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO. 1. Cuida-se, na origem, de Ação Declaratória ajuizada contra a União com a finalidade de discutir a existência de créditos de IRPJ e CSSL constituídos mediante Auto de Infração. 2. A controvérsia remanescente diz respeito à legalidade da imposição de honorários advocatícios de sucumbência à parte que renuncia ao direito ou desiste da ação, na forma do art. 6º, § 1º, da Lei 11.941/2009, para os fins de aderir ao regime facilitado de quitação tributária instituído por esse diploma legal. 3. O artigo 6º, § 1º, da Lei 11.941, de 2009, só dispensou dos honorários advocatícios o sujeito passivo que desistir de ação ou renunciar ao direito em demanda na qual se requer “o restabelecimento de sua opção ou a sua reinclusão em outros parcelamentos”. Nos demais casos, à míngua de disposição legal em sentido contrário, aplica-se a regra geral do artigo 26 do CPC. Precedentes do STJ. 4. Ressalte-se que a orientação da Súmula 168/TFR (“O encargo de 20%, do Decreto-Lei 1.025, de 1969, é sempre devido nas execuções fiscais

Neste ponto, é importante acrescentar que a Portaria Conjunta nº 6/09 da PGFN e SRF foi além do conteúdo legal, exigindo também que o contribuinte desistisse de forma irrevogável e irretratável da impugnação ou de recurso administrativo¹⁸⁶, se existentes. Destaca-se ainda que essa obrigação tem sido alvo de debates judiciais sendo que, em caso pretéritos, o STJ já decidiu que a não desistência do contencioso administrativo não impõe a retirada automática do contribuinte do parcelamento¹⁸⁷.

da União e substitui, nos embargos, a condenação do devedor em honorários advocatícios") não pode ser ampliada, pois tem aplicação específica às hipóteses de Embargos à Execução Fiscal da União, em que o encargo de 20% do Decreto-Lei 1.025/1969 compõe a dívida." (REsp 1.143.320/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 21.5.10, submetido ao rito do art. 543-C do CPC). 5. Recurso Especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1353826/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/06/2013, DJe 17/10/2013)

¹⁸⁶ "Art. 13. Para aproveitar as condições de que trata esta Portaria, em relação aos débitos que se encontram com exigibilidade suspensa, o sujeito passivo deverá desistir, expressamente e de forma irrevogável, da impugnação ou do recurso administrativos ou da ação judicial proposta e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e as ações judiciais, até 30 (trinta) dias após o prazo final previsto para efetuar o pagamento à vista ou opção pelos parcelamentos de débitos de que trata esta Portaria." PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL & SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (Brasil). Portaria Conjunta n. 6, de 22 de julho de 2009. Dispõe sobre pagamento e parcelamento de débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de que tratam os arts. 1º a 13 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e estabelece normas complementares à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 10 de março de 2009, que dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, de que tratam os arts. 1º a 13 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=20630>>. Acesso em: 05 set. 2019

¹⁸⁷ "PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRADIÇÃO OU OMISSÃO. INEXISTÊNCIA (TRIBUTÁRIO. REFIS. PEDIDO DE INCLUSÃO. DEFERIMENTO. VERIFICAÇÃO POSTERIOR DE RECURSO ADMINISTRATIVO PENDENTE. CRÉDITO FISCAL SUSPENSO. EXCLUSÃO PELA AUTORIDADE FISCAL. IMPOSSIBILIDADE). TEMA JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC (RESP Nº 1143216/RS). 1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. 2. Ao apreciar o REsp nº 1143216/RS, julgado em 24.03.2010, desta relatoria, submetido à sistemática dos recursos repetitivos (art. 543-C, do CPC), restou definido que "A exclusão do contribuinte do programa de parcelamento (PAES), em virtude da extemporaneidade do cumprimento do requisito formal da desistência de impugnação administrativa, afigura-se ilegítima na hipótese em que tácito o deferimento da adesão (à luz do artigo 11, § 4º, da Lei 10.522/2002, c/c o artigo 4º, III, da Lei 10.684/2003) e adimplidas as prestações mensais estabelecidas por mais de quatro anos e sem qualquer oposição do Fisco". 3. Naquele julgado, firmou-se que "a existência de interesse do próprio Estado no parcelamento fiscal (conteúdo teleológico da aludida causa suspensiva de exigibilidade do crédito tributário) acrescida da boa-fé do contribuinte que, malgrado a intempestividade da desistência da impugnação administrativa, efetuou, oportunamente, o pagamento de todas as prestações mensais estabelecidas, por mais de quatro anos (de 28.08.2003 a 31.10.2007), sem qualquer oposição do Fisco, caracteriza comportamento contraditório perpetrado pela Fazenda Pública, o que conspira contra o princípio da razoabilidade, máxime em virtude da ausência de prejuízo aos cofres públicos". 4. Destarte, apesar de o precedente no recurso repetitivo citado tratar do parcelamento especial previsto na Lei 10684/2003 (PAES), aplica-se, mutatis mutandis, ao caso sub judice, porquanto não se pode excluir do REFIS contribuinte que confessou todos os débitos, inclusive aqueles com exigibilidade suspensa em razão de recurso administrativo, estando em dia com as prestações, pela simples razão de não ter havido expressa desistência do procedimento administrativo. 5. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 543-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, do CPC (artigo 5º, I, da

Já a Lei nº 12.249/10, em seu art. 65, instituiu o programa que ficou conhecido como “REFIS das Autarquias e Fundações”, estipulando a possibilidade do parcelamento em até 180 (cento e oitenta parcelas) dos débitos de pessoas físicas ou jurídicas, administrados pelas autarquias e fundações públicas federais e os débitos de qualquer natureza, tributários ou não tributários, com a Procuradoria-Geral Federal, desde que vencidas até 30 de novembro de 2008, *consolidadas pelo sujeito passivo, com exigibilidade suspensa ou não, inscritas ou não em dívida ativa, consideradas isoladamente, mesmo em fase de execução fiscal já ajuizada.*

Quem aderisse o programa também teria benefícios conforme as seguintes condições:

Tabela 7 – descrição

PAGAMENTO	REDUÇÕES			
	Multa de Mora e de ofício	Multa isolada	Juros de Mora	Encargo Legal
À vista	100%	40%	45%	100%
Em até 30 prestações	90%	35%	40%	100%
Em até 60 prestações	80%	30%	35%	100%
Em até 120 prestações	70%	25%	30%	100%
Em até 180 prestações	60%	20%	25%	100%

Fonte: Lei nº 12.249/10

Aqui também quem optasse pelos parcelamentos confessava de forma irrevogável e irretratável que os débitos em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou de responsável, e por ele indicados para compor os referidos parcelamentos, importaria em confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, condicionando o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei (§16 do art. 65). Além, os aderentes também eram dispensados do pagamento dos honorários advocatícios (§17º).

Logo, a MP 651/14, posteriormente convertida na Lei nº 13.043/14. ao reabrir o prazo de adesão aos programas instituídos pelas leis supracitadas, permitiu que o contribuinte

Res. STJ 8/2008). 6. Embargos de declaração rejeitados”. (EDcl nos EDcl no REsp 1038724/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/09/2010, DJe 29/09/2010).

efetuasse o pagamento de débitos vencidos até 31 de dezembro de 2013 com os mesmos descontos de juros de mora, multas e encargos legais desses primeiros programas, bem como pelo mesmo prazo (cento e oitenta meses).

Além, o Refis da Copa possibilitou ainda a utilização do prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa de CSLL apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014 para a quitação antecipada dos débitos parcelados. Como os programas anteriores, exonerou o contribuinte dos honorários advocatícios, mas foi adiante, exonerando também de qualquer sucumbência, em todas as ações judiciais que, direta ou indiretamente, foram extintas em decorrência de adesão às reaberturas dos parcelamentos.

No entanto, ao contrário dos programas pregressos, este determinava que o contribuinte que solicitasse o seu ingresso necessariamente deveria efetuar um pagamento no ato de adesão, nos seguintes percentuais:

Tabela 8 - descrição

CONDIÇÃO DA DÍVIDA OBJETO DO PARCELAMENTO, APÓS APLICADAS AS REDUÇÕES	ANTECIPAÇÃO
Menor ou igual R\$ 1.000.000,00 (<i>um milhão de reais</i>)	5%
Menor ou igual R\$ 10.000.000,00 (<i>dez milhões de reais</i>)	10%
Menor ou igual R\$ 20.000.000,00 (<i>vinte milhões de reais</i>)	15%
Superior a R\$ 20.000.000,00 (<i>vinte milhões de reais</i>)	20%

Fonte: Lei nº 13.043/14

Verifica-se, portanto, que o Refis da Copa instituiu programa que prevê uma série de benefícios e obrigações ao contribuinte que solicitaram a adesão a ele, tendo feições tributárias extremamente peculiares. Discorre-se.

5.2.3 Uma análise tributária do “Refis da Copa”

O CTN regula a forma como os créditos tributários são constituídos (artigos 142 a 150), como podem ser suspensos (artigos 151 a 155-A), excluídos (artigos 175 a 182) e extintos (artigos 156 a 174). Neste trilho, quis o Legislador Complementar incluir dentre as hipóteses de suspensão o parcelamento (artigo 151, VI, CTN). Assim, poderá o sujeito passivo da obrigação quitar seus débitos com a Fazenda Pública aderindo ao parcelamento tributário concedido nas formas e condições estabelecidas em lei específica, nos termos do artigo 155-

A¹⁸⁸, do CTN, sem que tenha qualquer redução nos valores de multa e juros, nos termos do §1º do mesmo artigo. Nesse sentido, a regra geral é que a adesão ao parcelamento não implica em nenhum benefício ao contribuinte além do alongamento do prazo para pagamento da dívida.

No âmbito da União, a matéria é disciplinada pela Lei nº 10.522/02, que institui que o sujeito passivo poderá parcelar os débitos numa quantidade máxima de 60 parcelas¹⁸⁹, sem nenhuma redução da dívida. Além, institui que sua adesão importará em confissão irretratável da dívida¹⁹⁰, afastando dele apenas os honorários de sucumbência se ele for autor de ação contra a União, desde que ele proceda com a renúncia do direito ao qual essa contenda se funda antes do trânsito em julgado¹⁹¹.

Neste ponto já se avisa que o Refis da Copa foi bem mais benéfico ao contribuinte, visto que ele permitiu o parcelamento num prazo até três vezes maior (cento e oitenta meses), com a possibilidade de redução das multas, juros de mora, encargos legais, liberando o contribuinte do pagamento de honorários sucumbenciais, além de honorários advocatícios, independente se ele for autor ou réu da ação. Permitiu ainda aos contribuintes que utilizassem do prejuízo fiscal

¹⁸⁸ “Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3º deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)”

BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 05 set. 2019.

¹⁸⁹ “Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei.” BRASIL. **Lei 10552, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em 05 set. 2019.

¹⁹⁰ “Art. 12. O pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores parcelados ser objeto de verificação”. BRASIL. **Lei 10552, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em 05 set. 2019.

¹⁹¹ “Art. 21. Fica isento do pagamento dos honorários de sucumbência o autor da demanda de natureza tributária, proposta contra a União (Fazenda Nacional), que desistir da ação e renunciar ao direito sobre que ela se funda, desde que:

I - a decisão proferida no processo de conhecimento não tenha transitado em julgado;

II - a renúncia e o pedido de conversão dos depósitos judiciais em renda da União sejam protocolizados até 15 de setembro de 1997.” BRASIL. **Lei 10552, de 19 de julho de 2002**. Dispõe sobre o Cadastro Informativo dos créditos não quitados de órgãos e entidades federais e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10522.htm>. Acesso em 05 set. 2019.

e/ou base de cálculo negativa de CSLL apurados até 31 de dezembro de 2013 e declarados até 30 de junho de 2014 para a quitação antecipada dos débitos parcelados.

Todavia, a lei impôs ao contribuinte que aderisse ao Refis da Copa que efetuasse confissão irrevogável e irretratável dos débitos. Além, determinou que o sujeito passivo que possuísse ação judicial em curso, que tratasse dos débitos tributários incluídos no parcelamento, deveria desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual essa se fundasse. Aqui, a PGFN/RFB editou portaria conjunta nº 13/2014 que determinava que também as discussões administrativas deveriam ser abandonadas pelo contribuinte¹⁹².

Destarte, vê-se que a adesão ao Refis da Copa, a despeito de gerar maiores benefícios financeiros ao contribuinte, também importava em maiores concessões jurídicas por esse, visto que a lei 10.522/02 não impõe nem a confissão irretratável e irrevogável por mera opção ao parcelamento, nem obriga a desistência de processos administrativos e judiciais que discutam o débito parcelado, nem tampouco a renúncia às alegações de direito em que eles se fundam.

Note-se estar previsto para o parcelamento ordinário apenas que o pedido de parcelamento deferido constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, podendo a exatidão dos valores ser objeto de verificação. Além disso, a desistência da ação judicial e renúncia de direito são apenas requisitos para a isenção do pagamento de honorários de sucumbência pelo autor de demanda de natureza tributária contra a União.

Noutras palavras, ao optar por aderir o Refis da Copa o contribuinte não comparecia à Fazenda Federal e aderira a um parcelamento ordinário, que é caracterizado como um mero fracionamento do pagamento de uma dívida. Era mais que isso. A União abria mão de parte da receita a que tinha direito desde que o contribuinte também renunciasse ao seu direito de discutir judicialmente o que entendia por irregular. Destarte, a despeito da ocorrência do parcelamento, não podemos dizer que o programa restringe-se a apenas um parcelamento.

E são justamente essas concessões mútuas, efetuadas tanto pelo sujeito passivo quanto ativo, que fazem muitos tributaristas compreenderem que esse programa tem nítido caráter

¹⁹² “Art. 8º Para pagamento à vista ou inclusão no parcelamento de débitos objeto de discussão administrativa ou judicial, na forma desta Portaria Conjunta, o sujeito passivo deverá desistir de forma irrevogável de impugnação ou recurso administrativos, de ações judiciais propostas ou de qualquer defesa em sede de execução fiscal e, cumulativamente, renunciar a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundam os processos administrativos e ações judiciais.” PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL & RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Portaria conjunta nº 13, de 30 de julho de 2014**. Dispõe sobre o pagamento e parcelamento de débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de que tratam o art. 2º da Lei nº 12.996, de 18 de junho de 2014, e os arts. 34 e 40 da Medida Provisória nº 651, de 9 de julho de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5470>>. Acesso em 05 set. 2019.

transacional. Essa, por exemplo, é a perspectiva de Luis Eduardo Schoueri que ao analisar os programas pregressos, mas que tinham as mesmas feições do ora estudado, consignou:¹⁹³

Exemplo de transação se encontrou, na esfera federal, quando o legislador instituiu o programa de parcelamento Refis, que permitiu que o sujeito passivo recolhesse tributos com excepcional redução de encargos, desde que, ao mesmo tempo, desistisse das ações que discutissem a legalidade/constitucionalidade e pagasse o montante integral do tributo. Efetuada a opção, opera a transação, encerrando-se a obrigação preexistente, que se substitui pela que é objeto de pagamento à vista. É bem verdade que se prevê, também, pagamento parcelado, mas, nesse caso, a transação não opera imediatamente, já que celebrada com condição do pagamento das parcelas: o que se tem é suspensão da exigibilidade, por conta do parcelamento concedido; completado este, opera, aí sim, a transação e dá-se o efeito da extinção. O legislador, é verdade, refere-se a anistia e parcelamento condicionado; a natureza jurídica de transação surge, entretanto, do estudo de suas características.

Esse também foi o entendimento de Ives Gandra Martins:¹⁹⁴

A renúncia às alegações de direito em que a ação se funda representa transação, pela qual o contribuinte se compromete a não mais discutir a exigência do tributo, reconhecendo a sua legitimidade com base na presunção de constitucionalidade da norma que o instituiu. No mais das vezes, não é ato de livre disponibilidade, mas ditado pela necessidade do contribuinte de regularizar sua situação fiscal, premido pelas sanções políticas a que fica sujeito, no caso de promover a discussão judicial da legitimidade do tributo.

Releva-se ainda a manifestação de Arnaldo de Sampaio Moraes Godoy:¹⁹⁵

A transação já é fato entre nós. Materializada em parcelamentos de gaveta, em medidas de conciliação, em fórmulas de parcelamento, é elemento comum na prática tributária contemporânea. Refiro-me, por exemplo, ao Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), que qualificou regime de parcelamento de débitos fiscais perante a então Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto de Seguridade Social.

Noutro giro, há aqueles¹⁹⁶ que entendem que não pode ser dado o tratamento jurídico próprio da transação aos programas de parcelamentos especiais, visto que os créditos inclusos

¹⁹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2014. P. 663-664

¹⁹⁴ MARTINS, Ives Gandra. Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da lei 9718/98. Insubstituição do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do pis e da cofins. Insubstituição da transação e da coisa julgada. Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição – **Número do parecer:** 0670/08 - P2008-008 GRUPO ives-fat - IGSM/FFRS/P2008-008 VIA PUBLICAÇÃO. São Paulo, 04 de abril de 2008. P. 78 Disponível em: <<http://gandramartins.adv.br/parecer/aspectos-controvertidos-na-adesao-do-programa-do-parcelamento-especial-com-vistas-a-obtencao-de-regularidade-fiscal-parecer/>>. Acesso em: 09 out 2019.

¹⁹⁵ GODOY, Arnaldo de Sampaio Moraes. **Transação tributária:** introdução à Justiça Fiscal Consensual. Belo Horizonte: Fórum, 2010. P. 28

¹⁹⁶ Neste sentido, Alexandre Dantas: “Eu entendo que aí é uma questão de remissão parcial, eu não vejo como uma transação, porque a transação em Direito seria ambas as partes poderem negociar e aí tem esse projeto novo em andamento, que permite ao Procurador dar essa negociação. Na verdade, é uma adesão a uma anistia parcial,

neles nem sempre decorreram de litígio, bem como a lei que os instituiu não define os limites materiais de nenhuma contenda. Além, firmam que o tratamento diferenciado aos contribuintes dentro de uma mesma lei ocasionaria uma ofensa à igualdade. Por fim, entendem que, como o inadimplemento do parcelamento acerreta a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, não poderiam ser essas transações, pois têm efeito extintivo sobre o crédito.

O STF nunca adentrou a fundo na análise da natureza jurídica dos programas ora estudados, firmando por reiteradas vezes que não poderia o fazer em vista da natureza infraconstitucional da matéria¹⁹⁷.

Já o STJ, ao enfrentar o tema no âmbito dos programas anteriores, foi vacilante e contraditório, propugnando por vezes entendimento no sentido de que estes tinham caráter transaccional, enquanto por outras que eram meros parcelamentos, sendo, portanto, formas de suspensão da exigibilidade e não de extinção do crédito. Essa postura instável pode ser clamente observada nos seguintes julgados¹⁹⁸:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO - EXECUÇÃO FISCAL - SUSPENSÃO - ADESÃO AO REFIS.

1. O REFIS, espécie de transação, só autoriza a suspensão da execução quando homologado.

uma remissão parcial, a um parcelamento especial que nada mais é que um parcelamento previsto no Código Tributário, só que com condições favoráveis ao contribuinte.” DANTAS, Alexandre. **Mesa de Debates do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT**. 24 de março de 2011. Disponível em:

<http://www.ibdt.com.br/material/arquivos/Atas/Integra_24032011.pdf>. Acesso em: 09 out 19;

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário e direitos fundamentais**: análise das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito). – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014. P. 42;

“O problema de eventual cláusula resolutiva se solucionaria. Como não há propriamente uma *transação*, perdida a ação, seria mantido o parcelamento.” FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010.

¹⁹⁷ Nesse sentido, destacam-se os seguintes julgados: (RE 1000684 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 15/10/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 18-10-2018 PUBLIC 19-10-2018) (RE 882799 AgR, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 30/06/2015, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-157 DIVULG 10-08-2015 PUBLIC 12-08-2015); (ARE 955162 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 31/05/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-120 DIVULG 10-06-2016 PUBLIC 13-06-2016); (AI 773782 ED-AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, julgado em 03/09/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-223 DIVULG 11-11-2013 PUBLIC 12-11-2013); (RE 1109503 AgR, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Segunda Turma, julgado em 26/10/2018, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-235 DIVULG 05-11-2018 PUBLIC 06-11-2018) (RE 955845 ED, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 21/06/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-178 DIVULG 22-08-2016 PUBLIC 23-08-2016); (AI 859908 AgR, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, Segunda Turma, julgado em 10/06/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-125 DIVULG 27-06-2014 PUBLIC 01-07-2014)

¹⁹⁸ Destacam-se ainda os seguintes julgados: REsp 1524129/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 16/11/2015; REsp 913.978/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/04/2007, DJ 10/05/2007, p. 361; REsp 786.215/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/04/2006, DJ 04/05/2006, p. 144

2. A inscrição do executado no programa é apenas uma proposta, sem efeito jurídico na ação de cobrança em curso no Judiciário.

3. Recurso especial provido.

(REsp 427.358/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 27/08/2002, DJ 16/09/2002, p. 177)

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. O PARCELAMENTO DA DÍVIDA TRIBUTÁRIA NOS EMBARGOS À EXECUÇÃO NÃO IMPLICA A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO MAS A SUA SUSPENSÃO.

1. O parcelamento do débito na execução fiscal implica, tão-somente, a suspensão do processo, conservando-se perene a Certidão da Dívida Ativa a sustentar a execução até que se extinga a dívida, podendo operar-se a continuidade da execução fiscal pelo saldo remanescente, se o parcelamento não restar cumprido integralmente pelo sujeito passivo.

2. A figura do parcelamento não se confunde com a transação extintiva do crédito. A autocomposição bilateral ou transação é forma de extinção do crédito tributário, consoante determina o art.156, III do CTN, implicando no término do direito da Fazenda Pública de cobrar a obrigação tributária.

3. Considerando que a transação é a forma pela qual as partes previnem ou terminam litígios mediante concessões mútuas, enquanto que o parcelamento é a mera dilação de prazo para o devedor honrar sua dívida, não há que falar em naturezas semelhantes. Ao revés, no parcelamento, a dívida ativa não se desnatura pelo fato de ser objeto de acordo de parcelamento, posto que não honrado o compromisso, retoma ela o os seus privilégios, incidindo a multa e demais encargos na cobrança via execução fiscal.

4. É novel regra assente no Código Tributário Nacional que o parcelamento do débito é meramente suspensivo.

5. Recurso especial provido.

(REsp 514.351/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/11/2003, DJ 19/12/2003, p. 347)

Nesse sentido, exsurge com *vexata quaestio*, qual é a natureza jurídica do Refis da Copa, instituído pela Medida Provisória 651/2014 e posteriormente convertido na Lei nº 13.043/14?

Por tudo que foi exposto até aqui, parece que a resposta é mais simplória e evasiva do que aparentemente se apresenta, isso porque estamos diante autenticamente de um programa com natureza jurídica híbrida (*sui generis*), que não adota apenas uma feição única, variando conforme a situação factual. Discorre-se.

Quando o contribuinte inclui débito parcelado remanescente de programas pregressos, de parcelamento ordinário ou débitos consolidados declaradamente devidos e que não possui nenhuma dúvida jurídica, seja acerca da matéria factual ou de direito que o originou, mas que no entanto sequer foram alvo de cobranças, ocorreria mero parcelamento beneficiado dos débitos, podendo, ainda, na hipótese, ser acompanhado de anistia e remissão. Se o débito já fosse alvo de cobrança via execução fiscal, sem qualquer contraposição do contribuinte, haveria parcelamento conjuntamente com remissão e anistia, já que o Fisco estaria abdicando dos honorários, juros e multas.

Nesse sentido, como a dívida do sujeito passivo perante o sujeito ativo é indiscutível, não estaria o contribuinte abdicando de nenhum direito, não concedendo absolutamente nada

em contrapartida ao sujeito ativo, não havendo qualquer bilateralidade. Pelo contrário, estaria ele sendo beneficiado pelo beneplácito estatal tendo a faculdade de parcelar os seus débitos por um prazo maior, podendo inclusive ter parte de sua dívida anistiada ou remida, se se enquadrasse nos termos legais. Ou seja, nessas hipóteses fáticas, haveria um parcelamento extraordinário, que eventualmente seria cumulado por uma anistia limitada ou remissão condicionada.

No entanto, quando o sujeito passivo já tinha iniciado litígio via contestação, ainda que administrativa, dos débitos cobrados e ele decidisse abdicar de sua argumentação jurídica, com intento de ter os benefícios financeiros propostos pelo programa, operar-se-ia a transação, não podendo mais ele reportar-se à obrigação preexistente.

Aqui, é importante esclarecer que não afasta o caráter transacional dessas hipóteses a previsão legal¹⁹⁹ de que o inadimplemento do parcelamento pelo não pagamento das parcelas importaria na rescisão desse, com o cancelamento dos benefícios concedidos, apurando-se o valor original do débito com incidência dos acréscimos legais,. O que ocorre, em verdade, é um negócio jurídico com cláusula condicional suspensiva, que reputa sua finalização ao cumprimento da condição de quitação do parcelamento, tal qual pode ocorrer na seara civil. Nesse sentido é o magistério histórico de Pontes de Miranda²⁰⁰:

(j) Se a transação é sujeita a termo ou condição, a homologação somente se há de dar após o advento do termo ou implemento da condição. É preciso que se não confunda com o termo ou a condição da transação o termo ou a condição de algum elemento sobre que se transigiu ou com que se transigiu.

Ao analisar a lei que trata especificamente do Refis da Copa, no julgamento do REsp 1553005/PE²⁰¹, o STJ apresentou entendimento semelhante ao ora apresentado, como se observa do voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, *verbis*:

¹⁹⁹ “§ 14. Na hipótese de rescisão do parcelamento com o cancelamento dos benefícios concedidos:

I – será efetuada a apuração do valor original do débito, com a incidência dos acréscimos legais, até a data da rescisão;

II – serão deduzidas do valor referido no inciso I deste parágrafo as parcelas pagas, com acréscimos legais até a data da rescisão.” Lei nº 11.941/2009

²⁰⁰ MIRANDA, Pontes de. **Direito das obrigações: extinção das dívidas e obrigações, dação em soluto...**; atualizado por Nelson Nery Jr., Rosa Maria de Andrade Nery. coleção tratado de direito privado: parte especial. Tomo XXV. Cidade: São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 2012. P 202

²⁰¹ “RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL POR ADESÃO AO PARCELAMENTO FISCAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. NÃO CABIMENTO. NOVA ORIENTAÇÃO, SEGUNDO O ART. 38 DA LEI 13.043/14. 1. A inclusão do débito do contribuinte no REFIS, quando está em curso uma ação em que se discute o seu montante, por exemplo, é claramente, uma transação com recíprocas vantagens para ambas as partes. 2. Reformulação da orientação anteriormente adotada por esta Corte, para prevalecer a lógica jurídica do instituto do parcelamento e agora, mais precisamente, para atender aos ditames do art. 38 da Lei 13.043, de 13/11/14, que inovou a legislação tributária para não exigir o pagamento de honorários advocatícios, quando o contribuinte desiste da ação judicial para aderir ao parcelamento, por se tratar de instituto que produz benefícios para ambas as partes. 3. Impor-se o pagamento de honorários em casos

A grande maioria da doutrina entende que o parcelamento é uma espécie de moratória, posição doutrinária a qual me filio, haja vista que o surgimento do parcelamento, desde a época do Império, era concedido a todos os devedores com dívidas junto a Fazenda Pública.

Naquela época, o parcelamento era considerado uma forma de conciliação entre as partes, por isso ser comum a sua associação a uma espécie de moratória, entendimento contrário ao de alguns estudiosos do Direito. No entanto, a possibilidade que os Procuradores da Fazenda Pública detinham, não deixa dúvida de sua característica negocial, já que era possível estipular deveres e conceder benefícios, obviamente, dentro do razoável.

Com o passar do tempo, as regras para adesão ao parcelamento ficaram mais rígidas, exigindo que o contribuinte se adequasse às exigências previamente definidas em lei; evidentemente que as regras foram impostas em benefício da Fazenda Pública, com suporte na conhecida prevalência do interesse público em desfavor do particular.

Nessa toada, é notório que o parcelamento foi perdendo a sua característica de acordo entre partes e poderia até se afirmar que suas semelhanças, nos dias atuais, são mais próximas ao contrato de adesão, uma vez que o contribuinte, que tem interesse em parcelar, se submete a todas as regras imposta pelo credor.

(...)

8. Já advertia que *a inclusão do débito do contribuinte no REFIS, quando está em curso uma ação em que se discute o seu montante, por exemplo, é claramente uma transação com recíprocas vantagens para ambas as partes. A Fazenda não é obrigada a aceitar o contribuinte no REFIS, mas não pode, a meu ver, para aceitá-lo no REFIS, impor-lhe esse ônus processual. Já impõe o de desistir da ação e ainda o de sofrer os efeitos da sucumbência? Penso ser uma demasia.*

Conclui-se, destarte, que o Refis da Copa adotou um parcelamento com prazo estendido, acompanhado dos três institutos estudados, com claro intuito de incentivar os contribuintes a regularizarem a sua situação financeira perante a União, visando minorar os efeitos deletérios da crise econômica sobre os beneficiados. Nesse sentido, como o programa proposto envolvia hipóteses de anistia e remissão, era obrigatório que fosse veiculado em lei específica, bem como fosse acompanhado de apresentação do impacto da renúncia de receita ocorrida, nos termos da Constituição Federal e LRF, o que não foi feito no presente caso.

Por fim, é de bom alvitre alertar que, a despeito dessa natureza jurídica do programa, a Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, órgão consultivo que tem o intuito de orientar os parlamentares²⁰², em 15/07/2014 emitiu parecer acerca da análise da adequação orçamentária e financeira da Medida Provisória nº 651/14, entendendo que o que foi proposto era um parcelamento, sendo que havia mera disposição de

assim soava como exigência que ia na contra-mão da medida legal e jurídica que previa a adesão do devedor ao programa de parcelamento, cujo macro-objetivo era, como é e sempre foi, viabilizar no curto e médio prazos, a recuperação das empresas, mediante aplicação do tradicional e prestante instituto da moratória individual (parcelamento). 4. Recurso Especial a que se nega provimento”. (REsp 1553005/PE, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/02/2016, DJe 16/09/2016)

²⁰² Art. 19 da Resolução nº 1 de 2002 do Congresso Nacional: “O órgão de consultoria e assessoramento orçamentário da Casa a que pertencer o relator de medida provisória encaminhará aos relatores e à comissão, no prazo de 5 (cinco) dias de sua publicação, nota técnica com subsídios acerca da adequação financeira e orçamentária da medida provisória”.

receitas dos honorários advocatícios, mas que ainda assim não tinham sido apresentado os impactos financeiros neste ponto²⁰³. Igual entendimento foi esposado pelo TCU ao julgar as contas do Governo Federal no exercício de 2014²⁰⁴, momento em que inclusive mostrou-se alvissareiro com os impactos positivos obtidos pela introdução do programa.

5.3. O “PRORELIT” – MPV 685/15 e MPV 692/15 – convertidas nas leis nº 13.202/2015 e 13.259/2016

5.3.1 Contextualização histórica

Em 21 de julho de 2015, a Presidente da República, no uso de suas atribuições, editou a medida provisória nº 685 que instituía: *Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT*, bem como criava a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica.

Para justificar a criação desse programa, o Poder Executivo utilizou a seguinte argumentação na exposição de motivos da Medida Provisória²⁰⁵:

²⁰³ “d) Ao parcelamento de dívidas tributárias, não se configura renúncia fiscal.

e) À quitação antecipada de débitos, não se configura renúncia fiscal.

(...)

b) a dispensa dos honorários advocatícios para adesão a parcelamentos previstos na Lei nº 11.941, de 2009, pode gerar diminuição na receita da União, não tendo sido apresentados o montante dessa renúncia nem meios de sua compensação.” – Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/documentos/estudos/tipos-de-estudos/notas-tecnicas-de-adequacao-orcamentaria-e-financeira/mpv-no-651-de-9-de-julho-de-2014>> acesso em 05 de set. 2019

²⁰⁴ “**Parcelamentos**

No exercício de 2014, com amparo no art. 93 da Lei 12.973/2014, no art. 2º da Lei 12.996/2014 e no art. 34 da Lei 13.043/2014, o governo federal reabriu o prazo de parcelamentos de dívidas tributárias e previdenciárias no âmbito da Lei 11.941/2009 (§ 12 do art. 1º e art. 7º), da Lei 12.249/2010 (§ 18 do art. 65) e da Lei 12.865/2013 (art. 17). Essa reabertura permitiu recolhimentos extraordinários no montante de R\$ 19,9 bilhões entre agosto e dezembro de 2014, conforme dados divulgados pela RFB. Nesse contexto, importa ressaltar o tratamento diferenciado dado às pessoas jurídicas que fizeram opção pela litigância tributária e posteriormente aderiram às reaberturas de prazo dos programas de parcelamentos de tributos contestados e/ou atrasados. Essas empresas foram beneficiadas pela diminuição de cobrança dos encargos e puderam alongar os prazos de pagamento. Por outro lado, os contribuintes que fizeram o pagamento no vencimento e sem questionamento não foram alcançados pela diminuição de encargos. Com efeito, a análise do desempenho dos parcelamentos como instrumentos de recuperação de créditos tributários e previdenciários da União consta do item 3.5.1.3 deste Relatório.” TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Relatório e Parecer Prévio sobre as Contas do Governo da República**. Relator Ministro Augusto Nardes. P. 213. Disponível em: <<https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/contas-2014-relatorio-e-parecer-previo-sobre-as-contas-do-governo-da-republica-exercicio-de-2014.htm>>. Acesso em: 06 set. 2019

²⁰⁵ LEVY, Joaquim Vieira Ferreira. BRASIL. EM nº 00080/2015 MF. 07 de julho de 2015. In: Medida Provisória Nº 685, de 21 de julho de 2015. Institui o Programa de Redução de Litígios Tributários - PRORELIT, cria a obrigação de informar à administração tributária federal as operações e atos ou negócios jurídicos que acarretem supressão, redução ou diferimento de tributo e autoriza o Poder Executivo federal a atualizar monetariamente o valor das taxas que indica. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 22 jul. 2015.

13. A urgência e relevância do PRORELIT justificam-se em razão da necessidade de minorar as externalidades negativas produzidas pelo contencioso tributário, com ganho tanto do sujeito passivo nessa situação quanto da Fazenda Nacional. Além disso, quanto à medida da revelação das estratégias de planejamento tributário, espera-se o aumento de previsibilidade para a realização de negócios no país e a garantia de maior segurança jurídica para operações com conteúdo jurídico indeterminado e com possibilidade de gerar divergência entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária, reduzindo gastos de ambas as partes e incrementando a eficiência da fiscalização. Por fim, a última medida busca corrigir a elevada defasagem monetária do valor das taxas, que coloca em risco o financiamento das finalidades para as quais foram instituídos os referidos tributos.

Ainda no curso da tramitação da Medida Provisória nº 685 perante o Congresso Nacional, a Presidente da República publicou, em 22 de setembro de 2015, a Medida Provisória nº 692, alterando as condições de pagamento e a data final de adesão ao programa previsto pelo primeiro ato normativo, sob a seguinte argumentação:

6. Em relação ao PRORELIT, a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, prevê que a opção por ele ocorrerá até 30 de setembro de 2015 e com pagamento mínimo em espécie equivalente a 43% (quarenta e três por cento) do valor consolidado dos débitos indicados pelo sujeito passivo.

7. Assim que a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, foi editada, manifestações de importantes lideranças no Congresso Nacional informaram que esses dois pontos seriam objeto de alteração nas Casas Legislativas. Tais afirmações tiveram grande repercussão junto aos potenciais optantes do PRORELIT, fazendo com que até a presente data o grau de aderentes ao Programa seja muito aquém do potencial estimado.

8. Em razão da necessidade de ajuste fiscal, faz-se necessário que os contribuintes tenham regras claras, transparentes e seguras para exercer a opção, em especial no que diz respeito ao percentual mínimo de pagamento em espécie e proporcionais, caso o pagamento ocorra de forma parcelada no ano-calendário de 2015, para que o País possa ter condições de atingir o resultado fiscal esperado.

9. Nesse sentido, a presente proposta propõe alteração no art. 2º da Medida Provisória nº 685, de 2015, para reduzir o percentual de pagamento mínimo em espécie para 30% (trinta por cento) se o pagamento ocorrer de forma integral até o último dia útil de outubro. Além disso, propõe-se a possibilidade de pagamento em duas ou três parcelas, com vencimento final nos últimos dias úteis de novembro e dezembro. Nessas hipóteses de pagamento parcelado, o comprometimento mínimo para pagamento em espécie será de 33% (trinta e três por cento) e 36% (trinta e seis por cento), respectivamente.

10. Em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que a medida em tela não ocasiona renúncia de receitas tributárias. Na verdade, a medida terá impacto positivo na arrecadação.

11. As razões que justificar a urgência desta Medida Provisória decorrem da situação crítica fiscal, que demanda incremento da base tributária e redução de benefícios fiscais.

O Poder Executivo arrimou a urgência e relevância da edição da medida provisória nº 685/2015 na necessidade de diminuir o contencioso tributário e as perniciosidades desse, gerando ganhos tanto para administração fiscal quanto para o contribuinte.

Já o segundo texto normativo apresentou fundamento de urgência e relevância em virtude das *manifestações de importantes lideranças no Congresso Nacional*, que informaram

que alterariam o conteúdo da primeira medida provisória - o que, ao crivo do Executivo, impactou na adesão dos contribuintes ao PRORELIT, sendo extremamente grave em virtude da *situação crítica fiscal* que demandava *incremento da base tributária e redução de benefícios fiscais*.

Cronologicamente, vê-se então que a Presidência da República editou medida provisória, em 21 de julho de 2015, que estabelecia o PRORELIT com termo final para requerimento de adesão ao programa até o dia 30 de setembro de 2015, obrigando ainda o aderente às condições de pagamento previstas no texto normativo. Na semana em que se daria o prazo fatal para adesão ao programa, no curso da tramitação da primeira medida provisória perante o Poder Legislativo, o Poder Executivo editou nova medida provisória, prorrogando o prazo de requerimento para adesão ao programa até o dia 30 de outubro de 2015 e modificando as condições de pagamento para mais benéficas.

Aqui já se avista um problema na tramitação legal do PRORELIT. Isso porque a Presidente da República não poderia inserir nova medida provisória com o intuito de apenas alterar o conteúdo normativo do seu primeiro ato que ainda estava em análise perante o Poder Legislativo. Ao fazer isso, o Poder Executivo contornou a análise e debates legislativos que estavam sendo feitos sobre a matéria proposta, em clara ofensa aos princípios constitucionais do devido processo legislativo e da separação dos poderes. Esse propósito pode ser lido cristalinamente na própria exposição de motivos da medida provisória, em que se diz expressamente que a intenção na edição era adequar o PRORELIT as modificações que seriam efetuadas pelas lideranças dos parlamentares²⁰⁶.

Ressalva-se inclusive que aqui não houve ab-rogação da primeira medida provisória, como o STF tem permitido²⁰⁷, visto que não foi retirada de apreciação do Congresso Nacional

²⁰⁶ LEVY, Joaquim Vieira Ferreira. BRASIL. EM nº 000125/2015 MF. 21 de setembro de 2015. In: Medida Provisória Nº 692, de 22 de setembro de 2015. Altera a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, que institui o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 22 set. 2015.

²⁰⁷ MEDIDA PROVISÓRIA. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. EFEITOS. SUSPENSÃO DA TRAMITAÇÃO PERANTE A CASA LEGISLATIVA. IMPOSSIBILIDADE DE RETIRADA DE MP DA APRECIÇÃO DO CONGRESSO NACIONAL. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 32. IMPOSSIBILIDADE DE REEDIÇÃO DE MP REVOGADA. 1. Porque possui força de lei e eficácia imediata a partir de sua publicação, a Medida Provisória não pode ser "retirada" pelo Presidente da República à apreciação do Congresso Nacional. Precedentes. 2. Como qualquer outro ato legislativo, a Medida Provisória é passível de ab-rogação mediante diploma de igual ou superior hierarquia. Precedentes. 3. A revogação da MP por outra MP apenas suspende a eficácia da norma ab-rogada, que voltará a vigorar pelo tempo que lhe reste para apreciação, caso caduque ou seja rejeitada a MP ab-rogante. 4. Conseqüentemente, o ato revocatório não subtrai ao Congresso Nacional o exame da matéria contida na MP revogada. 5. O sistema instituído pela EC nº 32 leva à impossibilidade - sob pena de fraude à Constituição - de reedição da MP revogada, cuja matéria somente poderá voltar a ser tratada por meio de projeto de lei. 6. Medida cautelar indeferida. (ADI 2984 MC, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno,

a norma primeva, mas sim foi alterado o conteúdo jurídico e a abrangência de artigo dessa que estava sob apreciação do Poder Legislativo, o que é uma fraude à Constituição Federal, nos termos postos pelos Ministros Marco Aurélio Mello²⁰⁸ e Ministro Sepúlveda Pertence²⁰⁹, conforme transcrevemos:

- Presidente, adiro à colocação do ministro Alexandre de Moraes e digo, apenas para ficar nos anais do Supremo, que não é possível, no curso do prazo de 120 dias, previsto na Constituição Federal, editar-se medida provisória com o mesmo teor daquela pendente de apreciação pelo Congresso, sob pena de encampar-se uma fraude, um drible.

- Creio, Sr. Presidente, que isso seria possível, mas tenho fé que não o será enquanto existir o Supremo Tribunal Federal – parafraseando Holmes –, porque o que a Constituição proíbe obter diretamente, não se pode obter por meios transversos, que configuraria hipótese clássica de fraude à Constituição.

Assim, não tenho dúvida – como a eminente Relatora da ação direta também o expressou –, de que seria inválida a reedição substancial da medida provisória revogada na mesma sessão legislativa, tanto quanto o seria a reedição da medida provisória rejeitada ou caduca.

No sistema vigente, Sr. Presidente, o Presidente da República há de optar: se a pendência da medida provisória anterior obsta a votação de alguma proposição subsequente, ou o Chefe do Executivo mantém a pauta bloqueada – e, assim, se submete à inviabilidade da aprovação rápida da proposta subsequente, seja ela uma outra medida provisória, seja um projeto de lei, seja uma proposta de emenda constitucional –, ou revoga a medida provisória anterior, desobstruindo com isso a pauta. Mas, nesta hipótese, fica-lhe vedada, na mesma sessão legislativa, a edição de medida provisória de conteúdo similar à revogada, e, portanto, a matéria só poderá ser objeto, em curto prazo, mediante projeto de lei."

Em sua tramitação perante o Congresso Nacional, a MPV nº 685/2015 recebeu 215 (duzentas e quinze) emendas. A Comissão Mista do Congresso Nacional teve sua primeira reunião em 02 de setembro 2015 e sua sessão deliberativa para votar a matéria ocorreu em 27

julgado em 04/09/2003, DJ 14-05-2004 PP-00032 EMENT VOL-02151-01 PP-00070 RTJ VOL-00191-02 PP-00488)

²⁰⁸ Voto proferido Ação Direta De Inconstitucionalidade nº 5.709 Distrito Federal, julgada em 27 de março de 2019

²⁰⁹ Ao analisar o §10 do art. 62 da Constituição em voto proferido na já mencionada Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.984-3/DF, julgada em 4 de setembro de 2003

Igual entendimento esposou o Ministro Gilmar Mendes ao julgar o mesmo caso: "Não obstante, essa possibilidade de revogação de medida provisória por outra não pode levar ao extremo de se admitir, posteriormente, a edição de uma medida provisória com o mesmo teor da medida provisória revogada. É que o §10 do art. 62 proíbe expressamente a reedição de medida provisória. E a reprodução do texto da medida provisória revogada em nova medida provisória importará reedição da mesma, já que aquela ainda será apreciada pelo Congresso Nacional. Assim, ao admitir a possibilidade de reedição de medida provisória por outra medida provisória, não estou a reconhecer que dessa conclusão se extraia, também – como já foi ressaltado, aqui, pela Ministra Ellen e pelos Ministros Sepúlveda Pertence, Nelson Jobim e Ayres Britto –, a possibilidade de se reeditar medida provisória. Do contrário teria sido inútil todo o esforço que se fez para produzir essa difícil solução em torno da Emenda nº 32. Essa cautela se impõe, com maior razão, com relação às alterações sucessivas, para que não se retome uma prática que a emenda constitucional afastou. Tenho alguma experiência nesse assunto, de prática e de reflexão. É possível que se cogite de alterações sucessivas, inclusive de partes de medidas provisórias, o que, também, haveria de ser repudiado nessa fórmula da combinação do art. 62, §10, com o art. 62, §6º."

outubro de 2015, quando foi apresentado o relatório do Senador Tasso Jereissati²¹⁰ (PSDB-CE), que passou a constituir o parecer da Comissão, que concluiu pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa da medida provisória, bem como pelo atendimento aos pressupostos de relevância e urgência e pela sua adequação financeira e orçamentária, a despeito de nota técnica em sentido diverso²¹¹, *in verbis*:

Os requisitos de relevância e urgência são de natureza política e, portanto, difíceis de serem afastados. No caso, reconhecemos a existência dos referidos pressupostos, o que nos habilita a analisar e aperfeiçoar o teor da norma editada pelo Poder Executivo. Ainda quanto à constitucionalidade, destacamos que a União é competente, em concorrência com os Estados e o Distrito Federal, para legislar sobre direito tributário, por força do art. 24, inciso I, da Constituição Federal. Além disso, as matérias constantes da MPV não estão no rol de competências exclusivas do Congresso Nacional ou de qualquer de suas Casas, expressos nos arts. 49, 51 e 52 da Constituição Federal.

As regras relacionadas à técnica legislativa foram respeitadas.

No tocante à adequação financeira e orçamentária, como não há renúncia de receita, nos termos do que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000), não há necessidade de estimativa de impacto orçamentário-financeiro ou adoção de medida de compensação.

Na análise material da MPV nº 685/2015, no que tange ao PRORELIT, a Comissão optou para não efetuar nenhuma alteração substancial no programa, rejeitando todas as emendas apresentadas, o que o fez sob a seguinte argumentação:

Entretanto, esse não é o principal objetivo da instituição do PRORELIT. O que motivou o Poder Executivo a criar o programa é a necessidade de aumentar a arrecadação tributária no ano de 2015. Isso ficou claro, em especial, após a edição de nova medida provisória, a de nº 692, de 22 de setembro de 2015.

(...)

Ao analisar a exposição de motivos que acompanha a MPV nº 692, de 2015, identifica-se, com clareza, o principal objetivo da instituição do PRORELIT, que é a elevação emergencial da arrecadação tributária ainda no ano de 2015. Trata-se, portanto, de medida inserida no âmbito do que o Governo federal tem chamado de “ajuste fiscal”. A situação emergencial das contas públicas fica ainda mais clara diante de manifestações de integrantes do Governo que suscitam a existência de verdadeiro rombo nas contas públicas a ser verificado neste ano.

Embora seja evidente que o Governo federal é responsável pelo eventual rombo nas contas públicas, não podemos contribuir para um cenário de catástrofe fiscal. Por isso,

²¹⁰ CONGRESSO NACIONAL. **Parecer nº 90, de 2015-CN**, da Comissão Mista destinada a apreciar a MPV 685/2015, que conclui pelo PLV nº 22, de 2015. disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1406127&filename=Tramitacao-MPV+685/2015>. Acesso em: 10 out 2019.

²¹¹ “Apesar do Programa de Redução de Litígios Tributários assegurar um aumento da arrecadação em um primeiro momento, poderá afetar negativamente as receitas públicas no longo prazo, pois será possível a quitação de débitos de natureza tributária, em discussão administrativa ou judicial, mediante requerimento de desistência do contencioso e com utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL”. ORNELAS NETO, Joaquim. **Nota Técnica de Adequação Orçamentária e Financeira nº 23/2015**. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512778/MP%20685-2015%20-%20Nota%20T%c3%a9cnica%20n%c2%ba%2023-2015.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10 out 2019.

evitamos alterar as condições do PRORELIT de modo diverso do previsto na MPV nº 692, de 2015, pois qualquer alteração que acolhêssemos ou propuséssemos implicaria abrir novo prazo de adesão, com possibilidade de que os recursos ingressassem nos cofres públicos no ano de 2016.

Já a MPV nº 692/2015 recebeu 85 (oitenta e quinze) emendas em sua tramitação perante o Congresso Nacional, sendo que sua Comissão Mista teve sua primeira reunião em 07 de outubro 2015 e sua sessão deliberativa para votar a matéria ocorreu em 09 de dezembro de 2015, quando foi votado o relatório do Senador Acir Gurgacz ²¹² (PDT-RO), que assumiu a condição de relator em substituição ao Senador Tasso Jereissati (PSDB/CE). Após aprovado, o relatório passou a constituir o parecer da Comissão, que concluiu pela constitucionalidade, juridicidade e boa técnica legislativa da medida provisória, bem como pelo atendimento aos pressupostos de relevância e urgência, assim consignando:

Tendo em vista que a matéria tratada – direito tributário – não se encontra entre aquelas cuja veiculação por medida provisória é vedada, a legitimidade da Presidente da República para, em caso de relevância e urgência, editar a referida espécie normativa encontra amparo no art. 62 da Constituição Federal (CF). Segundo a Exposição de Motivos que acompanha, a urgência das medidas contidas na MPV é decorrente da situação fiscal crítica em que se encontra o País, *que demanda incremento da base tributária e redução de benefícios fiscais*.

No tocante à adequação financeira e orçamentária do PRORELIT, após ser advertida pela Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal (CONORF) do *descumprimento formal de exigência legal* por parte do Poder Executivo, a Comissão optou por suprimir os artigos pertinentes a tal aspecto, sob a seguinte argumentação:

Quanto às medidas atinentes ao PRORELIT, a Conorf assim se pronuncia:
Quanto à regra do caput do art. 109 (da LDO) de que as proposições de alteração da receita pública tenham estimativa do impacto na arrecadação e justificativa, faz-se presente na Exposição de Motivos a justificação, centrada na alteração da estrutura de incentivos ao contribuinte impulsionando-o a aderir às condições do Prorelit. Não consta, no entanto, qualquer estimativa financeira do resultado da medida. Trata-se de descumprimento formal de exigência legal que, não obstante, não modifica a conclusão – aplicável ao exame de mérito – de que tende a resultar em aumento da receita pública arrecadada a curto prazo (sem alteração no montante contábil do crédito tributário), uma vez que o conteúdo da medida é a inclusão de novos aderentes a programa de compensação que acelera o recebimento de créditos em litígio. Para sanar essa inadequação formal, poderá a Comissão Mista formada para apreciação da Medida Provisória diligenciar ao Poder Executivo solicitando as estimativas em tela, com fulcro nos arts. 90, inc. V, 94 e 142 do Regimento Interno do Senado Federal.
(...)

²¹² CONGRESSO NACIONAL. **Parecer nº 111, de 2015-CN**, da Comissão Mista destinada a apreciar a MPV 692/2015, que conclui pelo PLV nº 27, de 2015. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1423046&filename=Tramitacao-MPV+692/2015>. Acesso em: 10 out 19.

Em relação às alterações promovidas no Prorelit, em vista do aproveitamento das alterações propostas no âmbito do PLV 22/15, sugerimos a supressão dos dispositivos que se referem ao mencionado programa.

Com isso, elimina-se também a restrição à adequação orçamentária e financeira feita pela Conorf às medidas propostas no art. 3º.

Esmiuçando os fatos, verifica-se que o que ocorreu foi o seguinte: primeiro, o Poder Executivo editou a MPV nº 685/15, em que instituía o PRORELIT, sem qualquer estudo de impacto financeiro, o que foi constatado em nota técnica pelos órgãos consultivos de apoio ao Poder Legislativo. No curso da análise dessa perante a Comissão Mista do Congresso Nacional, a Presidente da República editou a MPV nº 692/15, tornando o PRORELIT ainda mais benéfico ao contribuinte, informando que não haveria qualquer renúncia de receitas tributárias, mas sim *impacto positivo na arrecadação*²¹³, sem, no entanto, apresentar qualquer estimativa financeira do resultado da medida, conforme advertido pela Nota Técnica da Consultoria de Orçamentos, Fiscalização e Controle do Senado Federal, exarada em 29 de setembro de 2015.

A Comissão Mista, ao votar a MPV nº 685/15, em 28 de outubro de 2015, não se manifestou acerca das Notas Técnicas emitidas, efetuando ainda alteração no texto normativo para que esse se adequasse às modificações mais benéficas da MPV nº 692/2015. O texto passou então a tramitar como Projeto de Lei de Conversão nº 22 de 2015, sendo aprovado perante o Poder Legislativo em 17 de novembro de 2015, sendo remetido à sanção presidencial, o que ocorreu no dia 08 de dezembro de 2015.

No dia seguinte (09 de dezembro de 2015), a Comissão Mista da MP nº 692/2015 constatou que, realmente, o Poder Executivo não apresentou estudo de impacto financeiro, mas que, como a matéria já tinha sido aproveitada *no âmbito do PLV 22/15*, deveriam os artigos pertinentes ao PRORELIT serem suprimidos eliminando-se *a restrição à adequação orçamentária e financeira feita pela Conorf*. A partir da aprovação do Parecer pela Comissão Mista, o PRORELIT não foi mais tratado no âmbito da MPV nº 692/2015 perante o Poder Legislativo, sendo essa convertida sem os artigos correspondentes a ele.

²¹³ “10. Em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que a medida em tela não ocasiona renúncia de receitas tributárias. Na verdade, a medida terá impacto positivo na arrecadação.” - LEVY, Joaquim Vieira Ferreira. BRASIL. EM nº 000125/2015 MF. 21 de setembro de 2015. In: Medida Provisória Nº 692, de 22 de setembro de 2015. Altera a Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, para dispor acerca da incidência de imposto sobre a renda na hipótese de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, e a Medida Provisória nº 685, de 21 de julho de 2015, que institui o Programa de Redução de Litígios Tributários – PRORELIT. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 22 set. 2015.

Neste ponto, avulta-se outro vício na criação do PRORELIT, isso porque o Poder Executivo, em clara ofensa aos artigos 1º, §1º, 14 da LRF²¹⁴ e 109 da Lei nº 13.080/2015²¹⁵ (LDO do exercício), bem como aos princípios da gestão orçamentária²¹⁶, instituiu programa que gerava impacto financeiro, sem contudo apresentar a sua estimativa, aduzindo apenas na exposição de motivos que seria positivo sem apresentar nenhum dado objetivo, sendo inclusive que essa acepção parece um tanto quanto superficial, visto que o programa esteou-se em gasto tributário. Explica-se.

Gasto tributário foi conceituado pela RFB como gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais. São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte. Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região²¹⁷.

Destarte, os gastos tributários consistem em qualquer desoneração que represente alternativa às ações políticas do governo para *compensar gastos realizados pelos contribuintes com serviços não atendidos pelo governo, compensar ações complementares às funções típicas*

²¹⁴ “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.

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: Lei Complementar nº 101/2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em 03 out. 2019.

²¹⁵ “Art. 109. Somente será aprovado o projeto de lei ou editada a medida provisória que institua ou altere receita pública quando acompanhado da correspondente demonstração da estimativa do impacto na arrecadação, devidamente justificada.” Lei nº 13.080/2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13080.htm> Acesso em 03 out. 2019.

²¹⁶ Neste sentido Flávio Couto Bernardes: “O equilíbrio orçamentário não é apenas um princípio, uma norma programática, ele deve espelhar a realidade contábil e financeira do ente federado, senão voltar-se-ia às suposições que disfarçavam um equilíbrio meramente formal e que serviam de base para o endividamento. Os dispositivos da LRF inibem o Legislativo da prática de não se examinar com profundidade os valores constantes do orçamento. A lei contribuiu para que a aprovação do orçamento deixasse de ser ato apenas formal, como ocorria, passando-se a analisar se as propostas estão alicerçadas em dados concretos e factíveis.” BERNARDES, Flávio Couto. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte: Educação e Cultura Editora, 2008. P. 42

²¹⁷ <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>

de Estado desenvolvidas por entidades civis, promover a equalização das rendas entre regiões e incentivar determinado setor da economia. Neste sentido, explica Josué Alfredo Pellegrini²¹⁸:

Não é qualquer desoneração tributária que pode ser entendida como benefício ou gasto tributário. É preciso que a desoneração represente um desvio ou uma exceção às características que se deve esperar de determinado tributo. Trata-se de questão de extrema importância, pois a depender da referência considerada, a desoneração pode ou não estar incluída nos demonstrativos da Receita Federal. Esse órgão utiliza os elementos essenciais do tributo previstos na legislação (fato gerador, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota e penalidades) para definir a referência, bem como princípios e regras a nortear a aplicação do tributo, mas que não necessariamente estão na legislação.

Usualmente, a RFB não considera as compensações de bases negativas como gasto tributário²¹⁹²²⁰. No entanto, no PRORELIT, foi permitido a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em limites superiores aos ordinários para quitar qualquer tributo, inclusive de terceiros (empresas controladoras, controladas, responsável tributário ou corresponsável), representando uma antecipação no reconhecimento desses créditos para contribuintes que, pelas normas vigentes, somente poderiam realizar a compensação de prejuízos ou saldos negativos da CSLL até o limite anual de 30% do lucro real auferido em exercícios futuros.

Destarte, essa antecipação no reconhecimento de créditos junto ao fisco, a rigor, reduziu o potencial arrecadatório do Estado em exercícios seguintes, evidenciando um quadro no qual o contribuinte poderia regularizar débitos perante o fisco de forma imediata, através da utilização de créditos próprios e de terceiros, que usualmente seriam reconhecidos e compensados de forma gradual e escalonada no tempo. Além disso, na eventualidade de terem sido utilizados créditos de tributos partilhados com Estados e Municípios para compensar

²¹⁸ AUTOR DA NOTA. **Nota Técnica nº 17 de 8 de junho de 2018.** Gastos (benefícios) tributários. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/ifi/pdf/nota-tecnica-no-17-gastos-beneficios-tributarios-jun-2018>>. Acesso em: 03 out. 2019

²¹⁹ RACHID. Jorge Antônio Deher. **Evolução dos gastos tributários.** P. 10. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/gastos-tributarios-trabalhos/gastos-tributarios-secretario-jorge-rachid.pdf>>. Acesso em: 12 set 2019.

²²⁰ Neste sentido: “Com base em tal conceito, não se consideram gastos tributários as medidas de diferimento do pagamento de tributos, pois objetivam reforçar o fluxo de caixa das empresas no curto prazo, sem uma perda financeira no tempo para o governo; tampouco medidas que afetem as regras de retenções tributárias, adiantamentos do tributo devido posteriormente compensados do montante definitivo. No caso específico do IRPJ e da CSLL – tributos de caráter predominantemente fiscal incidentes sobre a renda, cuja base de cálculo é o lucro das pessoas jurídicas –, a definição do sistema tributário de referência dá especial ênfase aos princípios da generalidade e da universalidade. Com base neles, acarretam gastos tributários normas que excluam determinado grupo do campo de incidência (exceção ao princípio da generalidade), que atribuam alíquotas menores a determinados contribuintes ou que prevejam a não incidência sobre espécies de renda assim classificada pela legislação (exceção ao princípio da universalidade).” CORREIA NETO, Celso de Barros *et al.* **IRPJ e CSLL gastos tributários em 2019.** Consultores Legislativos da Área III Direito Tributário e Tributação – Estudo Técnico – Nov/2018. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/37003>>. Acesso em: 12 set 2019.

débitos relativos a tributos não partilhados (p.ex. créditos de prejuízo do imposto de renda da pessoa jurídica utilizados na compensação de débitos da COFINS) ocasionaram em prejuízos para a União, tendo em vista que parte dos créditos oferecidos como compensação ao ente federal, em verdade, deveria ser assumido como um encargo das entidades subnacionais.

Ressalta-se também que o vício da ausência do estudo do impacto financeiro foi também constatado pelos órgãos vinculados ao Congresso Nacional, conforme pode se observar do excerto supra. No entanto, a despeito desse apontamento, o Poder Legislativo preferiu não exercer sua função de controlador, pelo contrário, achou meios de não o apreciar, em desrespeito ao §1º²²¹ do artigo 5 da Resolução nº 1/2002, retirando do conteúdo normativo da MPV nº 692/15 as matérias que tratavam do PRORELIT.

Noutros termos, o Executivo foi irresponsável e o Poder Legislativo foi omissivo em seu dever constitucional de fiscalizar e controlar o Poder Executivo, permitindo e endossando a criação de programa sem qualquer análise do seu impacto orçamentário, não podendo eles sequer alegarem desconhecimento da medida adotada, visto que pouco tempo antes haviam apreciado projeto de lei similar, onde se pronunciou pelo arquivamento dele justamente em vista da *inadequação e incompatibilidade orçamentária e financeira*²²².

Não bastasse, é de se destacar ainda que a Lei aprovada estendeu até o dia 30 de novembro de 2015 o prazo para adesão ao PRORELIT, ao contrário do que estava previsto nas MPV's, bem como no Projeto de Lei de Conversão nº 22/15 que havia saído da Comissão Mista sem essa previsão. Essa modificação do prazo foi efetuada via emenda de redação²²³ apresentada perante o plenário da Câmara Federal em 03 de novembro de 2015, pelo deputado Arnaldo Faria de Sá (PTB-SP).

²²¹ “§ 1º O exame de compatibilidade e adequação orçamentária e financeira das Medidas Provisórias abrange a análise da repercussão sobre a receita ou a despesa pública da União e da implicação quanto ao atendimento das normas orçamentárias e financeiras vigentes, em especial a conformidade com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a lei do plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária da União.” CONGRESSO NACIONAL. **Resolução nº 1 de 2002**. Ementa. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2002. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/login/fed/rescon/2002/resolucao-1-8-maio-2002-497942-normaatuizada-pl.pdf>>. Acesso em: 10 out 2019.

²²² DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves. **Projeto de Lei Nº 4.311, de 2012**. Eleva para 50% (cinquenta por cento), nos anos-calendário de 2012, 2013 e 2014, o limite previsto nos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, para a compensação de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), 22 de agosto de 2012. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1276837&filename=PRL+2+CFT+%3D%3E+PL+4311/2012>. Acesso em: 10 out 2019.

²²³ Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1407606&filename=ERD+1/2015+%3D%3E+MPV+685/2015>. Acesso em: 10 out 2019.

Como discorrido, o prazo máximo para requerimento de adesão ao programa alterou-se por diversas vezes, sendo que primeiro foi o dia 30 de setembro de 2015 (MPV 685/2015), passando para o dia 30 de outubro de 2015 (MPV 692/2015) e, por fim, o prazo final estabelecido pela lei nº 13.202/15 foi 30 de novembro de 2015.

Para aderir ao programa, o contribuinte deveria efetuar pagamentos nos seguintes termos:

I - pagamento em espécie equivalente a, no mínimo:

a) 30% (trinta por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado até 30 de novembro de 2015;

b) 33% (trinta e três por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em duas parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 2015; ou

c) 36% (trinta e seis por cento) do valor consolidado dos débitos indicados para a quitação, a ser efetuado em três parcelas vencíveis até o último dia útil dos meses de novembro e dezembro de 2015 e janeiro de 2016; e

II - quitação do saldo remanescente mediante a utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL.

(...)

Art. 4º O valor do crédito a ser utilizado para a quitação de que trata o inciso II do caput do art. 2º será determinado mediante a aplicação das seguintes alíquotas:

I - 25% (vinte e cinco por cento) sobre o montante do prejuízo fiscal;

II - 15% (quinze por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - 9% (nove por cento) sobre a base de cálculo negativa da CSLL, no caso das demais pessoas jurídicas.

Noutro giro, a adesão ao programa importava para o contribuinte em²²⁷ *confissão irrevogável e irretratável dos débitos indicados pelo sujeito passivo e configura confissão*

§ 2º Os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL poderão ser utilizados, nos termos do caput, entre pessoas jurídicas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou entre pessoas jurídicas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2014, domiciliadas no Brasil, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação.

§ 3º Poderão ainda ser utilizados pela pessoa jurídica a que se refere o § 1º os créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL do responsável tributário ou corresponsável pelo crédito tributário em contencioso administrativo ou judicial.

§ 4º Para os fins do disposto no § 2º, inclui-se também como controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que existente acordo de acionistas que assegure de modo permanente à sociedade controladora a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais, assim como o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.

§ 5º Os créditos das pessoas jurídicas de que tratam os §§ 2º e 3º somente poderão ser utilizados após a utilização total dos créditos próprios.” MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685/2015, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm> acesso em 20 de mar. 2019.

²²⁷ “Art. 2º O requerimento de que trata o § 1º do art. 1º deverá ser apresentado até 30 de novembro de 2015, observadas as seguintes condições:

(...)

§ 1º O requerimento de que trata o caput importa confissão irrevogável e irretratável dos débitos indicados pelo sujeito passivo e configura confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil.

extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei no 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil. Além, ele deveria comprovar a desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações.

Verifica-se, assim, que o programa foi feito basicamente para empresas, não havendo propriamente um desconto do crédito tributário, nem o alongamento do prazo para pagar o débito, mas somente a possibilidade de utilizar créditos decorrentes de prejuízos fiscais e bases negativas apurados até dezembro de 2013, no limite previsto, para pagar débitos de qualquer natureza tributária vencidos até 30 de junho de 2015, desde que estivesse e em discussão administrativa ou judicial, podendo esses inclusive serem de empresas coligadas, controladas, de responsável tributário ou corresponsável, o que, via de regra, não pode ser feito.

5.3.3 Uma análise tributária do PRORELIT

O CTN estabelece, nos seus artigos 156 e 170²²⁸, que é forma de extinção do crédito tributário a compensação. Aqui, ao contrário da seara privada²²⁹, somente ocorrerá

§ 2º O valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento de que tratam as alíneas b e c do inciso I do caput, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

§ 3º Para aderir ao programa de que trata o art. 1º, o sujeito passivo deverá comprovar a desistência expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os débitos que serão quitados e renunciar a qualquer alegação de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações.

§ 4º A quitação de que trata o § 1º do art. 1º não abrange débitos decorrentes de desistência de impugnações, recursos administrativos e ações judiciais que tenham sido incluídos em programas de parcelamentos anteriores, ainda que rescindidos.

§ 5º Somente será considerada a desistência parcial de impugnação e de recursos administrativos interpostos ou de ação judicial proposta se o débito objeto de desistência for passível de distinção dos demais débitos discutidos no processo administrativo ou na ação judicial.” MEDIDA PROVISÓRIA Nº 685/2015, de 21 de julho de 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv685.htm> acesso em 20 de mar. 2019.

²²⁸ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...);

II - a compensação;”

“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.(Vide Decreto nº 7.212, de 2010)” Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.” BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 24 de mar. 2019.

²²⁹ “Art. 368. Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

compensação quando a lei autorizar e nos limites destas, não havendo um direto amplo e irrestrito, conforme lição histórica de Aliomar Baleeiro²³⁰:

No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público, mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar. Fora disso, quando a lei o permite, se aceitar as condições específicas que a autoridade investida de poder discricionário, nos limites legais, para fixa-las, estipular, julgando da conveniência e da oportunidade de aceitar ou recusar o encontra dos débitos.

No âmbito federal, a compensação é regida ordinariamente nos termos previstos pelo artigo 74 da Lei n. 9.430/96²³¹, em que se permite que a mera declaração do contribuinte já seja suficiente para importar na extinção do crédito tributário, posto que sob condição resolutória de homologação.

Ocorre, no entanto, que essa norma não abarca as hipóteses de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas da CSLL que, nos termos do RIR/1999²³², vigente à época do PRORELIT, só podiam ser utilizados pelas empresas optantes pelo lucro real para

Art. 369. A compensação efetua-se entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.” BRASIL. **Lei nº 10.476, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm > Acesso em: 24 de mar. 2019.

²³⁰ BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 1321

²³¹ “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão”. BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. DF: Presidência da República, [1996]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm >. Acesso em: 24 de set. 2019.

²³² “Art. 510. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas neste Decreto, observado o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15).

§ 1º O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei nº 9.065, de 1995, art. 15, parágrafo único).

§ 2º Os saldos de prejuízos fiscais existentes em 31 de dezembro de 1994 são passíveis de compensação na forma deste artigo, independente do prazo previsto na legislação vigente à época de sua apuração.

§ 3º O limite previsto no caput não se aplica à hipótese de que trata o inciso I do art. 470.

Prejuízos Não Operacionais

Art. 511. Os prejuízos não operacionais, apurados pelas pessoas jurídicas, a partir de 1º de janeiro de 1996, somente poderão ser compensados com lucros da mesma natureza, observado o limite previsto no caput do art. 510 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 31).

§ 1º Consideram-se não operacionais os resultados decorrentes da alienação de bens ou direitos do ativo permanente.

§ 2º O disposto no caput não se aplica em relação às perdas decorrentes de baixa de bens ou direitos do ativo permanente em virtude de terem se tornado imprestáveis, obsoletos ou caído em desuso, ainda que posteriormente venham a ser alienados como sucata.” BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. DF: Presidência da República, [1999]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm >. Acesso em: 24 de set. 2019.

abatimento na apuração dos tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) até o limite de até 30% do lucro tributável em cada período de apuração, conforme explica Hiromi Higuchi²³³:

A partir de 01-01-96, a compensação do prejuízo fiscal e da base negativa da contribuição social sobre o lucro estão disciplinadas, respectivamente, pelos arts. 15 e 16 da Lei nº 9.065/95. Em ambas as compensações a base de cálculo dos tributos não poderá ser reduzida em mais de 30%.

Essa regra, a despeito de críticas da doutrina²³⁴, foi julgada recentemente pelo STF²³⁵, no expediente de Recursos Repetitivos, como constitucional, sendo consignado nessa assentada que essa possibilidade de dedução é mero favor fiscal, podendo ser maior, menor ou sequer existir.

Assim, o benefício concedido ao contribuinte no PRORELIT advinha do fato de que esse poderia utilizar os prejuízos de IRPJ e CSLL para quitação de créditos tributários em termos mais favoráveis que os usuais. Para tanto, era necessário que esse crédito tributário fosse alvo de litígio, administrativo ou judicial e que o contribuinte desistisse *de forma expressa e irrevogável das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais propostas, identificados por número de processo ou número de ação judicial, que tenham por objeto os débitos de natureza tributária a serem quitados na forma estabelecida nesta Portaria Conjunta e, cumulativamente, renúncia a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem os referidos processos, a ser efetuada até o dia 3 de novembro de 2015*²³⁶.

Pelo exposto, logo se vê que aqui ocorreu nitidamente uma transação tributária, pois, com intento de finalizar o litígio que estava em curso, tanto o sujeito ativo, quanto o sujeito passivo abdicaram de direitos efetuando uma autocomposição bilateral. Com essa, o contribuinte admite a prática de fatos previstos em lei como geradores de obrigações tributárias para então poder quitá-los nos termos extraordinários permitidos pelo Fisco.

²³³ HIROMI. Higuchi. **Imposto de Renda das empresas**: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016 – 41ª Ed. São Paulo: IR Publicações. 2016. P. 37

²³⁴ Neste sentido Misabel Derzi: “Não obstante, não foi esse o entendimento da Corte Suprema, que entendeu ser um favor do legislador a dedução dos prejuízos acumulados. E mais, alguns ministros se recusaram a encontrar um conceito constitucional de renda, sendo renda aquilo que for plasmado pelo legislador infraconstitucional. Tal concepção, a rigor, impede a aplicação rígida das regras de competência constitucional, já que a União poderá confundir renda com patrimônio ou capital por meio de simples lei ordinária.” – BALEEIRO. Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. P. 437

²³⁵ “Decisão: O Tribunal, por maioria, apreciando o tema 117 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário, nos termos do voto do Ministro Alexandre de Moraes, Redator para o acórdão, vencidos os Ministros Marco Aurélio (Relator), Edson Fachin e Ricardo Lewandowski. Em seguida, por maioria, fixou-se a seguinte tese: “É constitucional a limitação do direito de compensação de prejuízos fiscais do IRPJ e da base de cálculo negativa da CSLL”, vencido o Ministro Marco Aurélio. Não participou, justificadamente, deste julgamento, a Ministra Cármen Lúcia. Ausente, justificadamente, o Ministro Celso de Mello.” Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 27.06.2019. - RE 591.340.

²³⁶ PORTARIA CONJUNTA RFB / PGFN Nº 1037, DE 28 DE JULHO DE 2015

5.4 O “RERCT” – Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - LEIS Nº 13.254/2016 e Nº 13.428/2017

5.4.1 Contextualização histórica

Em 13 de janeiro de 2016, foi sancionada a Lei nº 13.254/2016 que instituiu o *Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País*.

Esse texto legal também originou-se por iniciativa do Poder Executivo²³⁷ que apresentou o projeto de lei em 10 de setembro de 2015, em caráter de urgência constitucional²³⁸, à Câmara dos Deputados, tramitando aquele perante a casa legislativa sob a designação de PL 2960/2015. Para justificar a criação desse programa, o Poder Executivo utilizou a seguinte fundamentação:

15. O RERCT, conforme se verifica pelo acima sumariado, tem por objetivo regularizar apenas as divisas com origem lícita, mediante anistia em relação aos crimes de evasão de divisas e sonegação fiscal, com prazo de duração previamente definido, e, com isso, estimular brasileiros que possuam ativos não declarados no exterior a reinvestir esses valores internamente.

16. A ideia de conceder anistia em fórmula similar ao RERCT já foi bastante exitosa em outros países: na Argentina, cerca de US\$ 4,7 bilhões foram repatriados; a Itália recuperou cerca de 100 bilhões de euros; a Turquia, 47,3 bilhões de euros. Assim, espera-se que a repatriação de ativos financeiros injetará uma grande quantidade de recursos no País, o que contribuirá para o aquecimento da economia brasileira e permitirá o emprego de recursos consideráveis em investimentos nacionais, sem que haja qualquer aumento de tributação e trazendo como consequência indireta a melhoria do sistema de controle interno e de trocas de informação entre o Brasil e outros países.

17. Estimativas indicam que a arrecadação aos cofres da União poderá atingir cerca de 100 a 150 bilhões de reais. De fato, dados revelam que os ativos no exterior não declarados de brasileiros podem chegar a US\$ 400 bilhões. São dados estimados, mas o caso do Brasil destoa de todos os demais, em virtude dos motivos que induziram muitos a destinar ou manter recursos fora do País. Basta pensar nos sucessivos planos

²³⁷ DADOS COMPLETOS DO TEXTO. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C28F30A432CA116A0162F4B0F7807DAB.proposicoesWebExterno2?codteor=1384000&filename=PL+2960/2015>. Acesso em: 15 de set. 2019.

²³⁸ “Art. 64. A discussão e votação dos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, do Supremo Tribunal Federal e dos Tribunais Superiores terão início na Câmara dos Deputados.

§ 1º - O Presidente da República poderá solicitar urgência para apreciação de projetos de sua iniciativa.” Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=C28F30A432CA116A0162F4B0F7807DAB.proposicoesWebExterno2?codteor=1384000&filename=PL+2960/2015>. Acesso em: 15 de set. 2019.

econômicos, como os Planos Cruzado I e II (1986), Plano Bresser (1987), Plano Verão (1989), Planos Collor I e II (1990 e 1991) e Plano Real (1994). Foram as dificuldades no passado para pagamentos no exterior e diga-se o mesmo quanto aos momentos de instabilidades cambial, política ou de crises internacionais.

18. Vale novamente destacar que o Brasil não é pioneiro nesse tipo de norma; apenas acompanha a tendência mundial de programas de divulgação voluntária (voluntary disclosure) de recursos, bens ou direitos, de origem exclusivamente lícita, localizados no exterior e não declarados. Destaca-se, ainda, que, no que toca ao combate e prevenção à lavagem de dinheiro e ao financiamento ao terrorismo, a proposição acompanha as diretrizes da Força Tarefa em Ações Financeiras (Financial Action Task Force - FATF), na medida em que a extinção da punibilidade do crime de lavagem de dinheiro é restrita às hipóteses em que este crime recair sobre o objeto, produto ou proveito de qualquer dos crimes enumerados no § 1º do art. 5º.

19. Ademais, os recursos arrecadados não se limitarão ao atendimento de despesas federais, pois Estados e Municípios serão igualmente beneficiados, mediante a distribuição constitucional do Imposto sobre a Renda, circunstância que revela, mais uma vez, os incontáveis méritos desta iniciativa legislativa.

(...)

21. Tendo em vista a relevância dos dispositivos contidos no presente projeto de lei para a arrecadação, tanto em âmbito federal, como dos Estados e Municípios, solicito seja conferido o caráter de urgência previsto no art. 64 da Constituição Federal.

Em razão da distribuição por mais de três comissões de mérito e da urgência constitucional solicitada, foi criada uma Comissão Especial para apreciar a matéria e foi dado o prazo máximo de 5 (cinco) sessões, a partir de 11/09/2015, para emendamento, conforme rts. 34, II, e 119, §1º, do RICD²³⁹, tendo recebido o PL 15 emendas ao cabo desse prazo, em 23/09/2015.

Essa comissão especial iniciou os seus trabalhos em 06/10/2015, finalizando-os em 27/10/2015, quando foi aprovado o parecer reformulado do Relator, Dep. Manoel Junior (PMDB-PB), *pela constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa; pela adequação financeira e orçamentária do projeto e das emendas de Plenário; e, no mérito, pela aprovação, com substitutivo, deste e das Emendas de Plenário nºs 7 e 12/2015, pela aprovação parcial das Emendas de Plenário nºs 1, 2, 3, 8, 9, 11 e 15/2015, e pela rejeição das Emendas de Plenário nºs 4, 5, 6, 10, 13 e 14/2015*, assim consignando:²⁴⁰

²³⁹ “Art. 34. As Comissões Especiais serão constituídas para dar parecer sobre:

(...)

II - proposições que versarem matéria de competência de mais de três Comissões que devam pronunciar-se quanto ao mérito, por iniciativa do Presidente da Câmara, ou a requerimento de Líder ou de Presidente de Comissão interessada.

§ 1º As emendas serão apresentadas no prazo de cinco sessões, após a publicação de aviso na Ordem do Dia das Comissões.” **Resolução nº 17 de 1989**. Ementa. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1989. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/legislacao/regimento-interno-da-camara-dos-deputados/arquivos-1/RICD%20atualizado%20ate%20RCD%202012-2019.pdf>>. Acesso em: 10 out 2019.

²⁴⁰ SILVA JÚNIOR. Manoel Alves da. Relatório da COMISSÃO ESPECIAL DESTINADA A PROFERIR PARECER AO PROJETO DE LEI Nº 2.960, DE 2015, DO PODER EXECUTIVO, QUE "DISPÕE SOBRE O REGIME ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO CAMBIAL E TRIBUTÁRIA DE RECURSOS, BENS OU DIREITOS DE ORIGEM LÍCITA NÃO DECLARADOS, REMETIDOS, MANTIDOS NO EXTERIOR OU REPATRIADOS POR RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO PAÍS, E DÁ OUTRAS PROVIDÊNCIAS. Disponível em:

A proposição se esquivava de choques com princípios e normas constitucionais estabelecidas, encontrando respaldo na Carta. Com efeito, a possibilidade de afastamento de tributos que seriam devidos e de exclusão de punibilidade de condutas se situa no âmbito da condução da política tributária e criminal do Estado, sem óbices do ponto de vista constitucional.

Na verdade, enxergamos compatibilidade com todo o restante do ordenamento. Trata-se de uma norma que, corretamente, *prima pela ultima ratio* do direito penal.

Sua natureza é de norma temporária, pelo que se aplicará a fatos específicos ocorridos em um período certo. Apesar de manter seus efeitos posteriormente, sua aplicação fica afastada em relação a casos futuros.

(...)

Em seguida, compete-nos apreciar a proposição e as emendas apresentadas quanto à sua compatibilidade ou adequação com o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e o orçamento anual, nos termos do art. 53, II, do RICD e de Norma Interna da Comissão de Finanças e Tributação, de 29 de maio de 1996, que “estabelece procedimentos para o exame de compatibilidade ou adequação orçamentária e financeira”.

Como relatado, espera-se dele substancial ingresso de recursos nos cofres da União.⁴ Dessa forma a proposição aumenta a receita que ingressará no Orçamento Fiscal da União, e, indiretamente, nos orçamentos dos Estados e Municípios, motivo pelo qual não poderia deixar de ser considerada adequada, sob os aspectos orçamentários e financeiros, não se afigurando óbices à sua aprovação.

As emendas apresentadas guardam total pertinência ao projeto de lei e operam no mesmo sentido de aumentar a receita pública, sem acarretar qualquer óbice do ponto de vista orçamentário e financeiro.

(...)

Essa possibilidade de regularização surge em bom momento, em função de dois principais fatores.

O primeiro deles é a concessão de uma última oportunidade aos infratores que descumpriram a legislação fiscal e, portanto, estão sujeitos à punição na seara tributária e na criminal. Para o afastamento das sanções, o projeto sugere o pagamento a uma alíquota efetiva vantajosa (35%, acrescida da variação cambial do dólar em relação à multa).

(...)

O segundo fator que aponta ser um bom momento para avanço da proposta é a atual situação econômica do País.

Apesar de considerarmos excessivamente otimistas as previsões de arrecadação que superam os cem bilhões de reais, o ingresso extraordinário de receitas auxiliará a conter a depreciação das contas públicas, impedindo, a depender da magnitude de seu êxito, a criação de novos tributos ou o corte de programas governamentais essenciais, na esfera federal, estadual e municipal.

Concluimos favoravelmente à tese trazida pelo projeto de lei, de possibilitar a regularização de recursos não declarados localizados no exterior ou já repatriados, mediante o pagamento de um “pedágio” composto de imposto de renda e multa, repartindo o montante arrecadado entre todos os membros da Federação, nos termos traçados pela Constituição Federal, inclusive por meio dos Fundos de Participação dos Estados e dos Municípios.

O projeto de lei teve sua votação concluída perante o plenário da Câmara Federal em 11 de novembro de 2015, quando foi encaminhado ao Senado Federal, recebendo nessa Casa Legislativa a designação de Projeto de Lei da Câmara nº 186/2015. Nessa tramitação, em vista da urgência, foi determinado que o PL fosse apreciado com prazo máximo de quarenta e cinco

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1404645&filename=Tramitacao-PL+2960/2015>. Acesso em: 15 out 2019.

dias, nos termos dos arts. 122 e 375 do RISF²⁴¹, tendo sido permitido que ele recebesse emendas somente perante a CCJ, num prazo de cinco dias úteis, sendo que ao cabo desse foram apresentadas 26 emendas. Além dessa comissão, o projeto também foi apreciado simultaneamente pela Comissão de Assuntos Econômicos e Comissão Especial do Desenvolvimento Nacional.

Em 15/12/2015, a matéria foi aprovada perante o plenário do Senado, utilizando-se o Parecer nº 1181 de 2015-CEDN, de relatoria do senador Walter Pinheiro (PT/BA), em substituição aos das Comissões de Constituição, Justiça e Cidadania e de Assuntos Econômicos, sendo embasada a necessidade do RERCT na motivação abaixo destacada:²⁴²

A proposição que ora apreciamos integra o rol de medidas adotadas pelo Poder Executivo com vistas a superar a crise fiscal que se verificou no país ao longo do ano de 2015, com repercussões nos próximos exercícios financeiros.

(...)

Como igualmente destaca a EM, o regime de regularização proposto tem caráter temporário, justamente para demonstrar seu viés de excepcionalidade, sendo, ainda condicionado. Apenas aqueles contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, que cumpram fielmente os requisitos materiais e formais fixados na norma serão por ela beneficiados. Dessa forma, busca-se evitar o risco moral advindo da adoção de medidas que, em certa medida, revelam-se lenientes com condutas de alto teor ofensivo ao interesse público e à ordem tributária, e que somente se justificam, na atual conjuntura, pela relevância das medidas de ajuste adotados para dotar o Estado brasileiro de condições de superar os desequilíbrios fiscais em curto prazo.

(...)

Ademais, como destaca a EM, os recursos arrecadados não se limitarão ao atendimento de despesas federais, pois Estados e Municípios serão igualmente beneficiados, mediante a distribuição constitucional do Imposto sobre a Renda, circunstância que revela, mais uma vez, os incontáveis méritos desta iniciativa legislativa.

²⁴¹ “Art. 122. Perante as comissões, poderão apresentar emendas:

I - qualquer de seus membros, em todos os casos;

II - qualquer Senador:

(...)

b) aos projetos de iniciativa do Presidente da República com tramitação urgente (Const., art. 64, § 1º);

(...)

§ 1º No caso do inciso II, o prazo para a apresentação de emenda contar-se-á a partir da publicação da matéria no Diário do Senado Federal, sendo de vinte dias úteis para os projetos de Código e de cinco dias úteis para os demais projetos.

Art. 375. Nos projetos de lei de iniciativa do Presidente da República, quando sujeitos à tramitação urgente (Const., art. 64, § 1º) e nos casos de apreciação de atos de outorga ou renovação de concessão, permissão ou autorização para serviço de radiodifusão sonora e de sons e imagens (Const., art. 223, § 1º), proceder-se-á da seguinte forma.” **Resolução nº 93 de 1970**. Ementa. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 1970. Disponível em: < <http://legis.senado.leg.br/norma/563958/publicacao/16433779> > Acesso em: 10 de set. 2019.

²⁴² PINHEIRO, Walter. **Parecer nº de 2015**. Da COMISSÃO ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO NACIONAL (CEDN), sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 186, de 2015 (nº 2.960/2015, na Casa de origem), de iniciativa de iniciativa do Presidente da República, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2015. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4548558&ts=1567531221364&disposition=inline>>. Acesso em: 15 out 2019.

No exercício de 2017, foi aprovada a Lei nº 13.428/2017, alterando alguns pontos da lei que instituiu o RERCT, bem como reabrindo esse *por 120 (cento e vinte) dias, contados da data da regulamentação para a declaração voluntária da situação patrimonial em 30 de junho de 2016 de ativos, bens e direitos existentes em períodos anteriores a essa data*. Esse texto normativo teve como origem o Senado Federal, onde tramitou inicialmente com a alcunha de PLS nº 406, de 2016. Os autores da proposta declararam essa necessidade em vista das seguintes premissas:²⁴³

O Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) da Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, revelou-se instrumento bem sucedido de regularização de recursos, bens e valores, de origem lícita, cuja existência não tenha sido declarada em tempo aos órgãos públicos brasileiros. Diversos setores do mercado reconhecem o bom desempenho do programa que logrou recuperar aos cofres públicos cerca de cinquenta bilhões de reais a título de imposto de renda e multa.

Todavia, especialistas do tema entendem que o regime poderia ter tido ainda mais sucesso no que diz respeito ao número de adesões. De fato, contribuintes alegaram possuir dúvidas em relação à abrangência e ao funcionamento do programa, não sanadas em tempo pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Além disso, as incertezas em relação à eventual prorrogação do prazo de adesão e em torno da base de cálculo do imposto de renda e da multa - se "foto" ou se "filme" - fizeram com que alguns contribuintes perdessem a oportunidade de aderir ao regime.

Diante deste cenário, é razoável admitir-se a concessão de prazo para novas adesões ao RERCT, tendo em vista, ademais, a importante arrecadação de valores que a reabertura do prazo possibilitará em tempos de grave crise financeira no País.

Importante lembrar que a arrecadação do imposto já é partilhada, por expressa previsão constitucional.

Ao analisar a matéria, em 23/11/2016, o plenário do Senado Federal acolheu o parecer nº 904, de 2016–PLEN, de autoria do Senador José Maranhão (PMDB-PB), sedimentando a necessidade do novo RERCT pela motivação infra:²⁴⁴

Com relação à constitucionalidade do PLS, destacamos que a matéria em exame se coaduna com os parâmetros constitucionais aplicáveis, quer no tocante à legitimidade da iniciativa parlamentar no processo legislativo (art. 61, caput, da CF), quer quanto à competência da União e do Congresso Nacional para legislar sobre o tema (arts. 24, inciso I; 48, caput e inciso I; da CF).

No tocante à juridicidade, a proposição se afigura correta. O meio eleito para o alcance dos objetivos pretendidos é o adequado. A matéria nela tratada inova o ordenamento jurídico. O PLS também possui o atributo da generalidade, aplicando-se a todas as situações de fato que se insiram na hipótese legal. Finalmente, revela-se compatível com os princípios diretores do sistema de direito pátrio.

(...)

O RERCT viabilizou a regularização de ativos no montante de R\$ 169,9 bilhões, que corresponderam aos valores de imposto de renda e multa de regularização declarados

²⁴³ COMISSÃO DIRETORA DO SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 405, de 2016**. Concede novo prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de que trata a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Brasília, DF: Senado Federal. 8 de novembro de 2016. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3946776&ts=1567534331146&disposition=inline>>. Acesso em: 15 out 2019.

²⁴⁴ <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4548558&ts=1567531221364&disposition=inline>

de R\$ 50,9 bilhões, dos quais R\$ 46,8 bilhões foram arrecadados. Foram apresentadas 25.114 Declarações de Regularização Cambial e Tributária (DERCATs), sendo 25.011 por pessoas físicas e 103 por pessoas jurídicas.

O Secretário da RFB, Sr. Jorge Rachid, ressaltou que o programa atingiu seus objetivos e que os contribuintes que optaram pelo RERCT certamente avaliaram positivamente o custo-benefício da adesão, pois hoje é muito mais fácil para o Fisco localizar valores não declarados no exterior.

Concordamos com a avaliação do Secretário da RFB no sentido de que o RERCT foi efetivo. Não apenas possibilitou a regularização de um imenso patrimônio de residentes no Brasil, mas também proporcionou aos combalidos cofres da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios um reforço de caixa considerável.

Entretanto, não podemos desconsiderar o fato de que a grande expectativa em torno do programa por parte não apenas dos Governos de todas as esferas da Federação e dos contribuintes, mas também de todos os demais envolvidos no processo de regularização, tais como advogados tributaristas e criminalistas, contadores, operadores do mercado financeiro, etc., resultou em algumas controvérsias, que colocaram em dúvida, inclusive, a segurança jurídica do optante pelo RERCT

(...)

É certo que inúmeros contribuintes deixaram de aderir ao RERCT durante o prazo original em virtude das possibilidades concretas de alteração do regime e prorrogação do seu termo final. Como enuncia a justificativa do PLS sob análise, *as incertezas em relação à eventual prorrogação do prazo de adesão e em torno da base de cálculo do imposto de renda e da multa - se "foto" ou se "filme" - fizeram com que alguns contribuintes perdessem a oportunidade de aderir ao regime.*

Recebida a matéria em 24/11/2016 pela Câmara Federal, foi encaminhada, em regime de urgência, sob a designação de Projeto de Lei n. 6568/2016, às Comissões de Segurança Pública e Combate ao Crime Organizado, Finanças e Tributação e Constituição e Justiça e de Cidadania. Em 15/02/2017, o plenário da Câmara Federal votou favoravelmente ao texto, embasando-se no parecer proferido Deputado Alexandre Baldy (PTN-GO), que entendeu ser mais benéfica a reabertura do RERCT que a criação de novo programa, *verbis*.²⁴⁵

Em relação ao mérito das propostas, entendemos que é mais benéfico à sociedade a reabertura do programa já instituído, no lugar de se criar outro. Com efeito, um dos problemas verificados no RERCT foi a quantidade de dúvidas apresentadas pelas pessoas físicas e jurídicas que desejavam aderir, dificultando o atendimento ao princípio constitucional da segurança jurídica.

Tendo como ponto de partida a legislação em vigor, que já conta com as devidas regulamentações no âmbito da Receita Federal e do Banco Central, entendemos que haverá grande proveito por todos os envolvidos.

Em vistas de alterações promovidas na Câmara Federal, em 16/02/2017, o texto foi remetido ao Senado Federal, passando a tramitar com a designação de Substitutivo da Câmara dos Deputados nº 1, de 2017, ao Projeto de Lei do Senado nº 405, de 2016, sendo aprovado

²⁴⁵ BALDY, Alexandre. **Projeto de Lei Nº 6568, de 2016**. Altera a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, que “dispõe sobre o regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos, de origem ilícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País.” Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania. Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1525934&filename=Tramitacao-PL+6568/2016>. Acesso em: 15 out 2019.

perante ao plenário em 14/03/2017 e encaminhado para sanção presidencial no dia seguinte, ocorrendo essa em 31/03/2017.

Dos excertos supra, verifica-se que o RERCT foi inicialmente criado com o intento de superar a crise fiscal observada no decorrer do exercício de 2015, estimulando os contribuintes a reinvestir os ativos não declarados no exterior internamente, o que geraria *aquecimento da economia brasileira e permitiria o emprego de recursos consideráveis em investimentos nacionais, sem que houvesse qualquer aumento de tributação*. Além disso, o RERCT também teria *como consequência indireta a melhoria do sistema de controle interno e de trocas de informação entre o Brasil e outros países*, na esteira das *diretrizes da Força Tarefa em Ações Financeiras (Financial Action Task Force - FATF)*, o que era extremamente importante para integração do país aos tratados firmados²⁴⁶, sobretudo porque no exercício de 2015 houve a adesão ao Programa *Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)*, nos termos do Decreto Legislativo nº 146, de 26 de junho de 2015.²⁴⁷

Ao propor o RERCT, o Poder Executivo estimou *que a arrecadação aos cofres da União poderia atingir cerca de 100 a 150 bilhões de reais*, o que não se efetivou, sendo que houve a regularização de ativos no montante de R\$ 169,9 bilhões, que corresponderam aos valores de imposto de renda e multa de regularização declarados de R\$ 50,9 bilhões, dos quais R\$ 46,8 bilhões foram efetivamente arrecadados, atingindo 25.011 pessoas físicas e 103 pessoas jurídicas²⁴⁸. Ainda assim o RERCT foi considerado positivo, visto que *possibilitou a regularização de um imenso patrimônio de residentes no Brasil, propiciando aos combalidos cofres da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios um reforço de caixa considerável*.

A despeito disso, o Congresso Nacional entendeu que o programa poderia ter sido mais exitoso se fosse mais claro e tivesse segurança jurídica. Nessa esteira, no exercício de 2017, o

²⁴⁶ ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010**. Programa BEPS - Base Erosion and Profit Shifting. Cannes: OCDE, 2011. (OCDE). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8842.htm>. Acesso em: 15 out 2019.

²⁴⁷ “Art. 1º Fica aprovado o texto do Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Estados Unidos da América para Melhoria da Observância Tributária Internacional e Implementação do FATCA, celebrado em Brasília, em 23 de setembro de 2014.” DECRETO Nº 8.506, DE 24 DE AGOSTO DE 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/D8506.htm> Acesso em: 15 out 2019.

²⁴⁸ RECEITA fala sobre diferença entre valores declarados e arrecadados no Rerct. Ministério da Fazenda. **Notícias**. Publicado em 07 nov 2016. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/novembro/receita-fala-sobre-diferenca-entre-valores-declarados-e-arrecadados-no-rerct>>. Acesso em: 15 out 2019.

programa foi reaberto com a extensão do prazo e algumas alterações de conteúdo. Nessa segunda etapa, foi registrada a regularização de ativos no montante de R\$ 4,582 bilhões, sendo que os valores declarados de imposto de renda e multa de regularização chegaram a R\$1,615 bilhão²⁴⁹, atingindo 1.915 pessoas físicas e 20 empresas²⁵⁰.

Ressalta-se que a instituição do programa não ofendeu o Novo Regime Fiscal (NRF) instituído pela Emenda Constitucional nº 95/2016, que introduziu novas disposições ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), dentre as quais destaca-se o artigo 113²⁵¹, que reproduz a determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF – Lei Complementar 101/2000), sobrelevando o preceito legal a status de norma constitucional, porquanto aqui ocorreu em verdade política extraordinária que criou obrigação tributária em regime diverso ao legal, não podendo se falar que houve anistia ou remissão, conforme será demonstrado infra.

5.4.2 Uma análise legal do programa

A Lei nº 13.254/2016 instituiu o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) *para declaração voluntária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, remetidos ou mantidos no exterior, ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, conforme a legislação cambial ou tributária* (art. 1º, caput).

Os destinatários do programa eram os contribuintes *residentes ou domiciliados no País em 31 de dezembro de 2014 que tenham sido ou ainda sejam proprietários ou titulares de ativos, bens ou direitos em períodos anteriores a 31 de dezembro de 2014, ainda que, nessa data, não possuam saldo de recursos ou título de propriedade de bens e direitos, os não residentes no momento da publicação, desde que residentes ou domiciliados no País conforme a legislação tributária em 31 de dezembro de 2014*, bem como *espólio cuja sucessão estivesse aberta em 31 de dezembro de 2014* (art. 1º, §1º, §3º e §4º)

Não poderiam valer-se do programa os *detentores de cargos, empregos e funções públicas de direção ou eletivas, nem ao respectivo cônjuge e aos parentes consanguíneos ou*

²⁴⁹MAIS de R\$4,5 bilhões de ativos no exterior foram regularizados na segunda etapa do RERCT. Ministério da Fazenda. **Notícias.** Publicado em 03 ago 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/agosto/mais-de-r-4-5-bilhoes-de-ativos-no-externo-foram-regularizados-na-2a-etapa-do-rerct>>. Acesso em: 15 out 2019.

²⁵⁰ MONTANTE arrecadado com a repatriação foi de R\$1,6 bilhão. Confederação Nacional de Municípios. **Notícias.** Publicado em: 03 ago 2017. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/montante-arrecadado-com-a-repatriacao-foi-de-r-1-6-bilhao>>. Acesso em: 15 out 2019.

²⁵¹ Art. 113. A proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro.

afins, até o segundo grau ou por adoção, na data de publicação desta Lei (art. 11), restrição que está sob análise de constitucionalidade.²⁵² Além desses, estavam proibidos de utilizar o programa todos aqueles foram condenados em ação penal (art. 1º, §5º), em crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º e art. 2º, I, II e V da Lei nº 8.137/1990²⁵³, por sonegação fiscal, nos termos da lei nº 4.729/1965²⁵⁴, por sonegação de contribuição previdenciária, por falsificação de documento público, falsificação de documento particular, falsidade ideológica e uso de documento falso, nos termos dos artigos 337-A, 297, 298, 299 e 304, todos do Código

²⁵² BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5586**. Relatora: Ministra Rosa Weber, Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5046607>>. Acesso em: 15 out 2019.

²⁵³ “Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.” BRASIL.

Lei Nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [1990]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8137.htm>.

²⁵⁴ “Art 1º Constitui crime de sonegação fiscal:

I - prestar declaração falsa ou omitir, total ou parcialmente, informação que deva ser produzida a agentes das pessoas jurídicas de direito público interno, com a intenção de eximir-se, total ou parcialmente, do pagamento de tributos, taxas e quaisquer adicionais devidos por lei;

II - inserir elementos inexatos ou omitir, rendimentos ou operações de qualquer natureza em documentos ou livros exigidos pelas leis fiscais, com a intenção de exonerar-se do pagamento de tributos devidos à Fazenda Pública;

III - alterar faturas e quaisquer documentos relativos a operações mercantis com o propósito de fraudar a Fazenda Pública;

IV - fornecer ou emitir documentos gratuitos ou alterar despesas, majorando-as, com o objetivo de obter dedução de tributos devidos à Fazenda Pública, sem prejuízo das sanções administrativas cabíveis.

V - Exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário da paga, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida do imposto sobre a renda como incentivo fiscal.” BRASIL. **Lei Nº 4729, de 14 de julho de 1965**. Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 24 de out. 2019.

Penal²⁵⁵, que efetuaram evasão de divisas nos termos do art. 22 da Lei nº 7.492/1986²⁵⁶ e que promoveram lavagem de dinheiro, nos termos do art. 1º da Lei nº 9.613/1998²⁵⁷.

No entanto, caso a adesão ao programa ocorresse antes de decisão criminal condenatória, em relação aos bens a serem regularizados (art. 5º, §1º, §2º, II), importaria em extinção da punibilidade desses crimes para o sujeito passivo, sendo essa inclusive extensiva para a pessoa interposta que mantinha em seu nome os ativos declarados (art. 4º, §5º), produzindo, *em relação à administração pública, a extinção de todas as obrigações de natureza cambial ou financeira, principais ou acessórias, inclusive as meramente formais, que pudessem ser exigíveis* (art. 5º, §2º, III)²⁵⁸.

Destaca-se que há aqui uma controvérsia constitucional sobre esse impedimento de participação no RERCT, tendo sido causada pelo veto da Presidente da República²⁵⁹, visto que

²⁵⁵ “Art. 337-A. Suprimir ou reduzir contribuição social previdenciária e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir de folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária segurados empregado, empresário, trabalhador avulso ou trabalhador autônomo ou a este equiparado que lhe prestem serviços;

II – deixar de lançar mensalmente nos títulos próprios da contabilidade da empresa as quantias descontadas dos segurados ou as devidas pelo empregador ou pelo tomador de serviços;

III – omitir, total ou parcialmente, receitas ou lucros auferidos, remunerações pagas ou creditadas e demais fatos geradores de contribuições sociais previdenciárias;

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro;

Art. 298 - Falsificar, no todo ou em parte, documento particular ou alterar documento particular verdadeiro;

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante;

Art. 304 - Fazer uso de qualquer dos papéis falsificados ou alterados, a que se referem os arts. 297 a 302.”
BRASIL. **Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 24 de out. 2019.

²⁵⁶ “Art. 22. Efetuar operação de câmbio não autorizada, com o fim de promover evasão de divisas do País:

Parágrafo único. Incorre na mesma pena quem, a qualquer título, promove, sem autorização legal, a saída de moeda ou divisa para o exterior, ou nele mantiver depósitos não declarados à repartição federal competente.”

BRASIL. **Lei Nº 7492, de 16 de junho de 1986**. Define os crimes contra o sistema financeiro nacional, e dá outras providências. DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7492.htm>. Acesso em: 24 de out. 2019.

²⁵⁷ “Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal.” BRASIL. **Lei Nº 9613, de março de 1998**. Dispõe sobre os crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção de utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências. DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19613.htm>. Acesso em: 24 de out. 2019.

²⁵⁸ BRASIL. **Lei Nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 24 de out. 2019.

²⁵⁹ BRASIL. **Mensagem nº 21, de 13 de janeiro de 2016**. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm>. Acesso em: 16 out 2019.

a Lei votada no Congresso Nacional afirmava que só ficaria excluída do programa a pessoa que tivesse sido condenada após trânsito em julgado. Ao suprimir o texto, o Poder Executivo amesquinhou o princípio da presunção de inocência (art. 5º, LVII, da CF/88), impingido aos contribuintes condenados, mas que ainda estavam com as ações penais em curso, o afastamento do trilho da legalidade penal e tributária.

Essa ação teve ainda mais repercussões sobretudo porque no momento de adesão ao RERCT pairava entendimento decorrente da interpretação dada pelo STF no âmbito do *habeas corpus* n.º 126.292/SP (julgado em 17.02.2016) de que não haveria óbice à execução provisória da pena a partir de condenação em segundo grau de jurisdição. Em vista disso, muitos julgadores entenderem por legal e constitucional essa vedação, sendo inclusive esse o entendimento esposado pelo STJ²⁶⁰, *in verbis*:

11. O Projeto de Lei 186/2015, convertido posteriormente na Lei 13.254/2016, previa em seu art. 1º, § 5º, I, que o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária não se aplicaria aos sujeitos que tiverem sido condenados em ação penal "com decisão transitada em julgado".

12. O referido dispositivo legal foi vetado pelo Presidente da República, sendo o veto mantido pelo Congresso Nacional. Na Mensagem 21/2016, esclarece a razão do veto: "[...] O veto ao dispositivo impede que pessoas penalmente condenadas pelos crimes previstos no Projeto possam aderir ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária - RERCT".

13. Há manifesta intenção do legislador em excluir do regime previsto na Lei 13.254/2016 os condenados em Ação Penal, mesmo que ainda não transitada em julgado a decisão condenatória. 14. A Instrução Normativa RFB 1.627/2016, ao mencionar que "não poderá optar pelo RERCT quem tiver sido condenado em ação penal (...), ainda que não transitada em julgado", apenas explicita o que o veto do inciso I do § 5º do art. 1º já deixara nítido: "não podem ser beneficiados pelo regime especial os sujeitos já condenados pelos delitos elencados, ainda que se refiram aos recursos, bens ou direitos que se pretende regularizar". O referido normativo infralegal, portanto, não extrapolou o poder de regulamentar a Lei 13.254/2016.

15. O acolhimento da argumentação do recorrente, a contrario sensu, levaria a uma extensão indevida da benesse legal. Não se trata de interpretar a lei "conforme as palavras que ela não contém ou que deixou de conter por força de um veto", mas, sim, de interpretar a lei nos seus estritos termos.

16. A norma tributária que versa sobre a concessão de benefício fiscal, com maior rigor, deve ser interpretada literalmente, como preceitua o art. 111 do CTN. Precedentes: AgInt no REsp 1.636.917/CE, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27.6.2018; REsp 1.129.750/SC, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 15.2.2018; REsp 1.128.717/PE, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão, Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 31.8.2017; AgRg no REsp 1.225.148/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 21.8.2012.

17. Não há qualquer contradição entre a vedação da adesão ao RERCT aos condenados em Ação Penal ainda não transitada em julgado e a extinção da

²⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial 1743483/RS**. Ementa. Relator: Ministro Herman Benjamin. 06 dez 2018. Brasília: STJ, 2018. Disponível em: < https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1743483&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true >. Acesso em: 16 out 2019.

punibilidade em decorrência do cumprimento das condições de adesão ao programa de repatriação de ativos.

18. Como bem sintetizado pela Corte de origem: "[...] (1) a 'Lei de Repatriação' não se aplica a quem possui contra si decisão penal condenatória referente a um dos delitos lista dos nessa Lei (Art.

1º, § 5º, II); (2) se não há decisão penal condenatória, é possível iniciar o procedimento de adesão, mediante apresentação da Dercat;

(3) se a entrega da Dercat e o pagamento dos encargos (IR + multa) ocorrer antes da prolação de decisão penal condenatória, fica extinta a punibilidade (Art. 5º, § 1º); (4) se sobrevier decisão penal condenatória depois de iniciado o procedimento de adesão (entrega da Dercat) o sujeito passivo poderá beneficiar-se da 'Lei de Repatriação' desde que efetue o pagamento dos encargos (IR + multa) antes de a decisão transitar em julgado (Art. 5º, § 2º, II)".

19. Só é possível iniciar o procedimento de adesão ao RERCT se não há decisão penal condenatória. Nos termos expressos do art. 5º, § 1º, da Lei 13.254/2016, "o cumprimento das condições previstas no caput antes de decisão criminal, em relação aos bens a serem regularizados, extinguirá a punibilidade dos crimes previstos (...)".

20. Se sobrevier decisão penal condenatória após iniciado o procedimento de adesão, é possível usufruir do regime especial, desde que "o cumprimento das condições se der antes do trânsito em julgado da decisão criminal condenatória" (art. 2º, II, da Lei 13.254/2016). Conclui-se, portanto, que a lei exclui do seu âmbito de aplicação aqueles condenados penalmente, antes do início do procedimento de adesão ao RERCT.

Nesse diapasão, conclui-se que o RERCT foi uma oportunidade dada apenas aos contribuintes não condenados em nenhuma instância pelos ilícitos supracitados, que enviaram ou mantiveram recursos, bens ou direitos no exterior de origem lícita²⁶¹ e que não haviam

²⁶¹ "Art. 2º Consideram-se, para os fins desta Lei:

I - recursos ou patrimônio não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos, independentemente da natureza, origem ou moeda que sejam ou tenham sido, anteriormente a 31 de dezembro de 2014, de propriedade de pessoas físicas ou jurídicas residentes, domiciliadas ou com sede no País;

II - recursos ou patrimônio de origem lícita: os bens e os direitos adquiridos com recursos oriundos de atividades permitidas ou não proibidas pela lei, bem como o objeto, o produto ou o proveito dos crimes previstos no § 1º do art. 5º ;

III - recursos ou patrimônio repatriados objeto do RERCT: todos os recursos ou patrimônio, em qualquer moeda ou forma, de propriedade de residentes ou de domiciliados no País, ainda que sob a titularidade de não residentes, da qual participe, seja sócio, proprietário ou beneficiário, que foram adquiridos, transferidos ou empregados no Brasil, com ou sem registro no Banco Central do Brasil, e não se encontrem devidamente declarados;

IV - recursos ou patrimônio remetidos ou mantidos no exterior: os valores, os bens materiais ou imateriais, os capitais e os direitos não declarados ou declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais e remetidos ou mantidos fora do território nacional;

V - titular: proprietário dos recursos ou patrimônio não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados indevidamente.

Art. 3º O RERCT aplica-se a todos os recursos, bens ou direitos de origem lícita de residentes ou domiciliados no País até 31 de dezembro de 2014, incluindo movimentações anteriormente existentes, remetidos ou mantidos no exterior, bem como aos que tenham sido transferidos para o País, em qualquer caso, e que não tenham sido declarados ou tenham sido declarados com omissão ou incorreção em relação a dados essenciais, como:

I - depósitos bancários, certificados de depósitos, cotas de fundos de investimento, instrumentos financeiros, apólices de seguro, certificados de investimento ou operações de capitalização, depósitos em cartões de crédito, fundos de aposentadoria ou pensão;

II - operação de empréstimo com pessoa física ou jurídica;

III - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, decorrentes de operações de câmbio ilegítimas ou não autorizadas;

IV - recursos, bens ou direitos de qualquer natureza, integralizados em empresas estrangeiras sob a forma de ações, integralização de capital, contribuição de capital ou qualquer outra forma de participação societária ou direito de participação no capital de pessoas jurídicas com ou sem personalidade jurídica;

promovido a devida declaração ou o fizeram de forma incorreta/omissa para que regularizassem sua situação perante o Estado Brasileiro.

Para tanto, foi exigido que o aderente apresentasse *à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e, em cópia para fins de registro, ao Banco Central do Brasil declaração única de regularização específica contendo a descrição pormenorizada dos recursos, bens e direitos de qualquer natureza de que seja titular em 31 de dezembro de 2014 a serem regularizados, com o respectivo valor em real, ou, no caso de inexistência de saldo ou título de propriedade em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos bens e recursos que possuiu (art. 4º, caput).*

Essa declaração deveria conter *a identificação do declarante, as informações fornecidas pelo contribuinte necessárias à identificação dos recursos, bens ou direitos a serem regularizados, bem como de sua titularidade e origem, o valor, em real, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza declarados, a declaração do contribuinte de que os bens ou direitos de qualquer natureza declarados têm origem em atividade econômica lícita (art. 4º, §1º, I, II, III e IV). Sendo que na hipótese de inexistência de saldo dos recursos, ou de titularidade de propriedade de bens ou direitos referidos no caput, em 31 de dezembro de 2014, a descrição das condutas praticadas pelo declarante que se enquadrem nos crimes previstos no § 1º do art. 5º desta Lei e dos respectivos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza não declarados, remetidos ou mantidos no exterior ou repatriados, ainda que posteriormente repassados à titularidade ou responsabilidade, direta ou indireta, de trust de quaisquer espécies, fundações, sociedades despersonalizadas, fideicomissos, ou dispostos mediante a entrega a pessoa física ou jurídica, personalizada ou não, para guarda, depósito,*

V - ativos intangíveis disponíveis no exterior de qualquer natureza, como marcas, copyright, software, know-how, patentes e todo e qualquer direito submetido ao regime de royalties;

VI - bens imóveis em geral ou ativos que representem direitos sobre bens imóveis;

VII - veículos, aeronaves, embarcações e demais bens móveis sujeitos a registro em geral, ainda que em alienação fiduciária;

Art. 5º

(...)

§ 5º Na hipótese dos incisos V e VI do § 1º, a extinção da punibilidade será restrita aos casos em que os recursos utilizados na operação de câmbio não autorizada, as divisas ou moedas saídas do País sem autorização legal ou os depósitos mantidos no exterior e não declarados à repartição federal competente possuírem origem lícita ou forem provenientes, direta ou indiretamente, de quaisquer dos crimes previstos nos incisos I, II, III, VII ou VIII do § 1º." BRASIL. **Lei Nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País. DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13254.htm>. Acesso em: 24 de out. 2019.

investimento, posse ou propriedade de que sejam beneficiários efetivos o interessado, seu representante ou pessoa por ele designada (art. 4º, V). Estando os aderentes obrigados a *manter em boa guarda e ordem e em sua posse, pelo prazo de 5 (cinco) anos, cópia dos documentos* que demonstram os valores de mercado dos ativos nos termos legalmente impostos para eventualmente *apresentá-los se e quando exigidos pela RFB* (art. 4º, §6º c/c §8º).

Além disso, o contribuinte deveria informar os recursos, bens e direitos de qualquer natureza constantes da declaração única na *declaração retificadora de ajuste anual do imposto de renda relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física*, ou na *declaração retificadora da declaração de bens e capitais no exterior relativa ao ano-calendário de 2014 e posteriores, no caso de pessoa física e jurídica, se a ela estiver obrigada* e na *escrituração contábil societária relativa ao ano-calendário da adesão e posteriores, no caso de pessoa jurídica* (art. 4º, §2º, I, II e III). Sendo que deveria ser efetuada declaração retificadora para os rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados, obtidos no ano-calendário de 2015, o que teria a validade jurídica de denúncia espontânea nos termos do CTN²⁶², desde que ocorrida *até o último dia do prazo para adesão ao RERCT* (art. 4º, §7º).

Na hipótese em que o contribuinte optasse pela repatriação dos ativos, deveria efetuarla *por intermédio de instituição financeira autorizada a funcionar no País e a operar no mercado de câmbio* (art. 4º, §4º), sendo que na hipótese de *o montante de ativos financeiros for superior a USD 100.000,00 (cem mil dólares norte-americanos)*, o declarante deveria *solicitar e autorizar a instituição financeira no exterior a enviar informação sobre o saldo desses ativos em 31 de dezembro de 2014 para instituição financeira autorizada a funcionar no País, que prestará tal informação à RFB, não cabendo à instituição financeira autorizada a funcionar no País responsabilidade alguma quanto à averiguação das informações prestadas pela instituição financeira estrangeira* (art. 4º, §13).

Além disso, o contribuinte deveria efetuar o pagamento de imposto de renda a título de ganho de capital no percentual de 15%, bem como de multa em igual valor, conforme previsão dos artigos 6º e 8º da Lei, *in verbis*:

Art. 6º Para fins do disposto nesta Lei, o montante dos ativos objeto de regularização será considerado acréscimo patrimonial adquirido em 31 de dezembro de 2014, ainda

²⁶² “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.” BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 24 out. 2019.

que nessa data não exista saldo ou título de propriedade, na forma do inciso II do caput e do § 1º do art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), sujeitando-se a pessoa, física ou jurídica, ao pagamento do imposto de renda sobre ele, a título de ganho de capital, à alíquota de 15% (quinze por cento), vigente em 31 de dezembro de 2014.

(...)

§ 2º Na apuração da base de cálculo dos tributos de que trata este artigo, correspondente ao valor do ativo em real, não serão admitidas deduções de espécie alguma ou descontos de custo de aquisição.

§ 3º Para fins de apuração do valor do ativo em real, o valor expresso em moeda estrangeira deve ser convertido:

I - em dólar norte-americano pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014; e

II - em moeda nacional pela cotação do dólar fixada, para venda, pelo Banco Central do Brasil, para o último dia útil do mês de dezembro de 2014.

§ 4º A regularização dos bens e direitos e o pagamento dos tributos na forma deste artigo e da multa de que trata o art. 8º implicarão a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014 e excluirão a multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior, na forma definida pelo Banco Central do Brasil, as penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e as penalidades previstas na Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, na Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e na Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001.

§ 5º A remissão e a redução das multas previstas no § 4º não alcançam os tributos retidos por sujeito passivo, na condição de responsável, e não recolhidos aos cofres públicos no prazo legal.

§ 6º A opção pelo RERCT dispensa o pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto de que trata o caput.

§ 7º O imposto pago na forma deste artigo será considerado como tributação definitiva e não permitirá a restituição de valores anteriormente pagos.

Art. 8º Sobre o valor do imposto apurado na forma do art. 6º incidirá multa de 100% (cem por cento).

Pelo exposto, observa-se que o texto legal concedeu ao optante pelo RERCT a *remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias, a redução de 100% das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos em relação a fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, a exclusão da multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior (Banco Central do Brasil), a exclusão das penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ou outras entidades regulatórias e a exclusão das penalidades previstas na Lei nº 4.131/62, na Lei nº 9.069/95, e na MP nº 2.224/2001 (art. 6º, §4º), sendo isentados do pagamento da multa aqueles que possuíam valores disponíveis em contas no exterior no limite de até R\$ 10.000,00 (dez mil reais) por pessoa, convertidos em dólar norte-americano em 31 de dezembro de 2014 (art. 4º, §11º).*

Esclarece-se, no entanto, que a remissão e a redução das multas supra não alcançava os tributos retidos por sujeito passivo, na condição de responsável, e não recolhidos aos cofres

públicos no prazo legal (art. 6º, §5º), vez que o RERCT dispensa o pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto (art. 6º, §6º),

A adesão ao RERCT poderia ocorrer no prazo de 210 (duzentos e dez) dias, contado a partir da data de entrada em vigor do ato da RFB (art. 7º, caput), sendo o prazo fatal o dia 31 de outubro de 2016²⁶³, somente perfectibilizando essa após a entrega da declaração dos recursos, bens e direitos sujeitos à regularização prevista no caput do art. 4º e pagamento integral do imposto previsto no art. 6º e da multa prevista no art. 8º desta Lei (art. 5º, caput c/c art. 7º, caput).

É importante registrar que a opção pelo RERCT e o pagamento do imposto na forma do caput importam confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável, configuram confissão extrajudicial nos termos dos arts. 348, 353 e 354 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil), e condicionam o sujeito passivo à aceitação plena e irretratável de todas as condições estabelecidas nesta Lei (art. 6º, §8º).

O texto legal determinava que os dados declarados pelo contribuinte para fins de adesão ao programa seriam protegidos pelo sigilo fiscal (art. 7º, §1º), sendo que a sua divulgação ou publicização sujeitaria o responsável nas penas do crime do art. 10 da Lei Complementar 105/2001 (quebra de sigilo fora das hipóteses legais) e do delito do art. 325 do Código Penal (violação de sigilo funcional); sendo funcionário público, no âmbito do processo disciplinar, a pena de demissão. Essas informações sequer poderiam ser enviadas pela RFB ao *Conselho Monetário Nacional (CMN), ao Banco Central do Brasil*, sendo também proibido aos demais *órgãos públicos intervenientes do RERCT a divulgação ou o compartilhamento das informações prestadas pelos declarantes que tiverem aderido ao RERCT com os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, inclusive para fins de constituição de crédito tributário.*

Por fim, registra-se que o texto legal determinava a exclusão do RERCT ao contribuinte *que apresentar declarações ou documentos falsos relativos à titularidade e à condição jurídica dos recursos, bens ou direitos declarados nos termos do art. 1º desta Lei ou aos documentos previstos no § 8º do art. 4º (art. 9º, caput), sendo que, nessa hipótese, serão cobrados os valores*

²⁶³ “Art. 6º A Dercat deve ser elaborada mediante acesso ao serviço “apresentação da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat)”, disponível no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) no sítio da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, a partir de 4 de abril de 2016”. RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB Nº 1627, De 11 De Março De 2016**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. DF: Secretário da Receita Federal do Brasil, [2016]. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72224>>. Acesso em: 24 de out. 2019.

equivalentes aos tributos, multas e juros incidentes, deduzindo-se o que houver sido anteriormente pago, sem prejuízo da aplicação das penalidades cíveis, penais e administrativas cabíveis (art. 9º, §1º). No entanto, *a instauração ou a continuidade de procedimentos investigatórios quanto à origem dos ativos objeto de regularização somente poderá ocorrer se houver evidências documentais não relacionadas à declaração do contribuinte* (art. 9º, §2º), sendo inclusive que a declaração de regularização do contribuinte não pode ser utilizada *como único indício ou elemento para efeitos de expediente investigatório ou procedimento criminal, bem como para fundamentar, direta ou indiretamente, qualquer procedimento administrativo de natureza tributária ou cambial em relação aos recursos dela constantes* (art. 4º, §12).

Como sobredito no tópico anterior, o prazo de adesão ao RERCT foi reaberto pela lei nº 13.428/2017, *por 120 (cento e vinte) dias, contados da data da regulamentação para a declaração voluntária da situação patrimonial em 30 de junho de 2016 de ativos, bens e direitos existentes em períodos anteriores a essa data, mediante pagamento de imposto e multa* (art. 2º, *caput*), sendo alterado o prazo de referência de “31 de dezembro de 2014” para “30 de junho de 2016”, do “mês de dezembro de 2014” para “mês de junho de 2016”, de “no ano-calendário de 2015” para “a partir de 1º de julho de 2016” (art. 2º, I, II e III).

Neste sentido, foi permitido aos contribuintes aderirem a essa segunda fase do programa, que durou até 31 de julho de 2017²⁶⁴, incluindo os ativos não declarados até o dia 30 de junho de 2016, bem como os *rendimentos, frutos e acessórios decorrentes do aproveitamento, no exterior ou no País, dos recursos, bens ou direitos de qualquer natureza regularizados*, obtidos no ano-calendário de 2016. Ou seja, com a nova delimitação apresentada pela lei 13.428/17, ficou permitida a declaração voluntária da situação patrimonial em 30/6/16, de ativos, bens e direitos existentes em períodos anteriores a essa data.

Ainda, ficou permitido aos contribuintes que aderiram ao RERCT em sua 1ª Fase, ou seja, até a data de 31/10/16, que complementassem a declaração de regularização, DERCAT, realizando o complemento do pagamento de imposto e multa devidos, face ao valor adicional que queiram efetivamente regularizar (art. 4º).

²⁶⁴ “Art. 6º A Dercat deve ser elaborada mediante acesso ao serviço “apresentação da Declaração de Regularização Cambial e Tributária (Dercat)”, disponível no Centro Virtual de Atendimento (e-CAC) no sítio da RFB na Internet, no endereço <http://rfb.gov.br>, a partir de 3 de abril de 2017.” –RECEITA FEDERAL. **Instrução Normativa RFB Nº 1704, De 30 De Março De 2017**. Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária. DF: Secretário da Receita Federal do Brasil, [2017]. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81745>>. Acesso em: 24 de out. 2019.

Houve também algumas alterações de conteúdo no RERCT, sendo a mais notória o aumento do valor a ser cobrado a título de multa (art. 2º, §6º), passando essa a incidir sobre o imposto apurado no percentual de 135% (cento e trinta e cinco por cento). Além disso, foi possibilitada a aplicação do RERCT para espólio que tivesse a sucessão aberta e realizada até a data de adesão ao Programa (art. 1º, §4º-A).

Por fim, uma novidade importante inserida na lei 13.428/17, foi o afastamento da exclusão sumária por declaração com incorreção em relação ao valor dos ativos, *resguardado o direito da Fazenda Pública de exigir o pagamento dos tributos e acréscimos legais incidentes sobre os valores declarados incorretamente, nos termos da legislação do imposto sobre a renda*, desde que o contribuinte efetuasse o pagamento integral dos tributos e acréscimos *no prazo de 30 (trinta) dias da ciência do auto de infração* (art. 1º, §3º, §4º).

5.4.3 Uma análise tributária do RERCT

A primeira consideração a ser feita é que o programa instituído, a despeito de suas nítidas intenções arrecadatórias extraordinárias, também tinha caráter de política extrafiscal, porquanto visava que os ativos não regularizados no exterior fossem repatriados para que reaquescesse o ambiente econômico por meio de investimentos nacionais, sem que houvesse aumento da tributação, além de melhorar o sistema de controle interno, estando inserido num contexto histórico global da adoção de programas com feições semelhantes. Noutros termos, o RERCT tinha metas e desígnios para além dos fins simplesmente fiscais, possuindo também nítido interesse de intervenção na ordem econômica, o que o faz ser alteado como uma política extrafiscal.

Esse aspecto é fundamental, visto que foi justamente ele que permitiu ao programa imprimir regimes tributários diferentes para contribuintes, ainda que esses estivessem em condições aparentemente equivalentes, sem que se incorresse em ofensa aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, conforme leciona Sacha Calmon:²⁶⁵

Em certas situações, o legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia. A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais etc.

Destaca-se ainda o ensinamento de Humberto Avilla²⁶⁶:

²⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. P. 234

²⁶⁶ ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. Ed. Malheiros. São Paulo. P. 163.

As observações precedentes permitem verificar os reflexos da finalidade extrafiscal escolhida para a justificação do tratamento desigual: para afastar a presunção de igualdade, não é suficiente justificar; é preciso confirmar que a medida do distanciamento da igualdade é proporcional; e, para evidenciá-lo, é preciso comprovar que a medida produz efeitos que contribuem para a realização gradual da finalidade extrafiscal (exame da adequação), que a medida é a menos restritiva aos direitos envolvidos dentre aquelas que poderiam ter sido utilizadas para atingir a finalidade extrafiscal (exame de necessidade), e que os efeitos positivos, decorrentes da adoção da medida, auferidos pelo grau de importância e de promoção da finalidade extrafiscal, não são desproporcionais aos seus efeitos negativos, estimados pelo grau de importância e de promoção da finalidade igualitária (exame de proporcionalidade em sentido estrito). Não sendo assim, defraudada está a realização da igualdade.

Para além disso, destaca-se que o Estado não poderá adotar postura contraditória em face dos aderentes, sob pena de ofender o princípio da Segurança Jurídica²⁶⁷. Nesse sentido, após as edições dos textos legais, com a consequente adesão de milhares de contribuintes, e até mesmo a finalização dos programas, ainda que a norma seja inconstitucional, não poderá ser adotada nenhuma postura contrária ao anteriormente disposto e previsto, visto que estavam de boa-fé. Essa são as lições de Heleno Taveira Torres: ²⁶⁸:

O passado exaure-se na transação e não se pode recompor qualquer dos procedimentos. A transação reporta-se a um dado período certo de tempo e encontra-se circunscrita, no âmbito material, ao disposto no Termo de Acordo, dentro dos limites materiais como previstos na lei, geral ou específica.

A segurança jurídica decorrente do ato jurídico perfeito ou do direito adquirido não dura o tempo que autoridades administrativas suponham querer, valem e surtem efeitos como regras de eternidade, por ser objeto de cláusula pétrea e sequer Emenda a Constituição contra estes se pode opor, por se tratar de modalidade de direito fundamental.

A boa-fé fundamenta a *confiança legítima*, que não se confunde com direito adquirido, antes, nasce justamente para aqueles casos em que não se tem a exata certeza da sua confirmação e presta-se como limite à revisão dos atos administrativos, como limitação dos poderes públicos.

²⁶⁷ “Para os fins desse estudo, define-se a segurança jurídica como princípio-garantia constitucional que tem por finalidade proteger direitos decorrentes das expectativas de confiança legítima na criação ou aplicação das normas jurídicas, mediante certeza jurídica, estabilidade do ordenamento ou efetividade de direitos e liberdades fundamentais.” TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário. 2º Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. P. 26

²⁶⁸ TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (Orgs.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte. Fórum, 2008. P. 329-330

A despeito disso, é de bom alvitre destacar que ainda está pendente de análise perante o STF²⁶⁹ a constitucionalidade do programa em vista de possível ofensa aos princípios da capacidade contributiva e igualdade.

Noutra senda, o RERCT instituiu uma política de anistia penal, conforme discorrido, mas que não será analisada no presente estudo em vista da impertinência temática, cumprindo apenas esclarecer que aqueles que efetuaram a adesão ao programa tiveram as penalidades referente aos crimes vinculados ao ativo reconhecido extintas.

Do ponto de vista tributário, o programa determinou que os contribuintes efetuassem o pagamento de imposto de renda a título de ganho de capital e de multa administrativa, bem como uma série de procedimentos formais, o que importaria em confissão irrevogável e irretratável dos débitos em nome do sujeito passivo na condição de contribuinte ou responsável. Repisa-se que somente foram isentos da multa administrativa os contribuintes que possuíam ativos inferiores a R\$10.000,00 (dez mil reais).

Para tanto, foi concedido, além da anistia penal supracitada, em terminologias legais, *a remissão dos créditos tributários decorrentes do descumprimento de obrigações tributárias e a redução de 100% (cem por cento) das multas de mora, de ofício ou isoladas e dos encargos legais diretamente relacionados a esses bens e direitos*, bem como a *exclusão da multa pela não entrega completa e tempestiva da declaração de capitais brasileiros no exterior, na forma definida pelo Banco Central do Brasil, as penalidades aplicadas pela Comissão de Valores Mobiliários ou outras entidades regulatórias e as penalidades previstas na Lei nº 4.131, de 3 de setembro de 1962, na Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, e na Medida Provisória nº 2.224, de 4 de setembro de 2001*. Além, foi também o aderente dispensado do pagamento de acréscimos moratórios incidentes sobre o imposto.

Nessa ordem de ideias, a despeito das nomenclaturas adotadas pelos textos legais, parece que o mais adequado é enquadrar o RERCT como hipótese de transação tributária, isso porque esse importava numa autocomposição bilateral entre o ente tributante e o contribuinte, com a finalidade de terminar litígio, que já estava naturalmente conflagrado em virtude das ilicitudes praticadas previamente, ainda que não houvesse processo administrativo e/ou judicial. Nesse sentido, manifestou-se Aldo de Paula Junior²⁷⁰:

²⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5496-DF**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília: STF, ____ ano. Disponível em: < <http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4961460> >. Acesso em: 24 out. 2019.

²⁷⁰ DE PAULA JUNIOR, Aldo. **A natureza jurídica do RERCT**. Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos. _____, SALUSSE, Eduardo Perez, ESTELLITA, Heloisa. São Paulo: 2016. P. 14-15

Feitas essas considerações, podemos concluir que o RERCT contém elementos de uma transação tributária por meio da qual há a extinção dos créditos tributários de imposto de renda e respectivos encargos (remissão) e multas (anistia), relativos a fatos geradores anteriores a 31.12.2014 desde que o sujeito passivo proceda à respectiva adesão ao programa (e nos termos nele definidos) e pague o valor de 15% previsto no art. 6.º e o de 15% previsto no 8.º (multa de 100%) da Lei 13.254/2016, ambos calculados sobre “o montante dos ativos objeto da regularização” (definido no art. 4.º e seus parágrafos).

Igual entendimento possui Oswaldo Saraiva Filho²⁷¹:

Entretanto, o caso em análise é diferente, pois se trata de uma espécie de transação legal, semelhante à transação disciplinada no artigo 171 do Código Tributário Nacional, de modo que, com a adesão do contribuinte ao RERCT, programa este que, por expressa disposição legal, lhe assegura a manutenção do sigilo fiscal dos dados abertos ao Fisco federal pelo contribuinte, se gera, com o ato jurídico perfeito, o direito adquirido na manutenção do sigilo dos dados revelados em confiança (CF/1988, art. 5º, XXXVI), de modo que, se fosse permitido à Receita Federal do Brasil descumprir o que lei federal assegurou, o contribuinte seria levado a produzir prova em matéria tributária contra si mesmo em relação a todas as administrações tributárias, com descumprimento ao direito adquirido e aos princípios da legalidade e da moralidade da Administração Pública.

Conclui-se, assim, que o RERCT não era programa de anistia nem remissão, ao contrário do escrito na lei, porquanto exigia contrapartidas do contribuinte, até mesmo nas hipóteses de os ativos serem em valor menor que R\$10.000,00 (dez mil reais). Ademais, o litígio estava latente, ainda que não vertido em forma de processo judicial e/ou administrativo, visto que as ações dos aderentes ao RERCT importavam, inexoravelmente, em ilícitos. Nesse sentido, em vista da preexistência do litígio, bem como da autocomposição bilateral que o findou, parece que o RERCT foi uma verdadeira transação tributária, ainda que essa tenha se valido de feições da remissão e anistia para tornar-se mais atraente ao contribuinte.

Por fim, destaca-se que se entendimento contrário preponderasse, haveria de se reconhecer expressa ofensa formal à CF e à LRF na instituição do programa, já que esse não foi acompanhado de estudo de impacto financeiro nos termos determinados para quando ocorre *anistia e remissão*.

²⁷¹ SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo fiscal no âmbito da Lei de Repatriação (Lei 13.254/2016). **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, ano 15, n. 89, set./out. 2017. P. 179-194

5.5 O “PERT” – Programa Especial de Regularização Tributária - MPV’s 783, 798, 804 e 807 - LEI Nº 13.496/2017

5.5.1 Contextualização histórica

Em janeiro de 2017, foi editada a Medida Provisória (MP) nº 766, que instituiu o Programa de Regularização Tributária (PRT) junto à Secretaria da Receita Federal e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. O PRT consistia no parcelamento de débitos tributários ou não tributários, com condições especiais. Entretanto, esse texto normativo perdeu sua eficácia em 01 de junho de 2017 pelo decurso do tempo, vez que não foi votada no Congresso Nacional no prazo da Constituição Federal. Esse fato decorreu, sobretudo, do acolhimento, pelo Presidente da Mesa do Congresso Nacional, de questão de ordem apresentada pelo deputado Pauderney Avelino (DEM-AM), tornando sem efeito o parecer primevo da Comissão Mista, determinando novo processamento perante essa.²⁷²

Nessa esteira, em 31 de maio de 2017, o Presidente da República, no uso de suas atribuições, editou a medida provisória 783, instituindo o *Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*. Para justificar essa criação, o Poder Executivo utilizou a seguinte argumentação na exposição de motivos da Medida Provisória:

2. O PERT tem como objetivos a prevenção e a redução de litígios administrativos ou judiciais relacionados a créditos tributários e não tributários, bem como a regularização de dívidas tributárias exigíveis, parceladas ou com exigibilidade suspensa.
3. Levantamento efetuado pela RFB em 31/03/2017 demonstra que somente no âmbito da RFB o total dos créditos ativos (devedores, parcelados e com exigibilidade suspensa por litígios administrativo ou judicial) ultrapassa o montante de R\$ 1,67 trilhão. Desses, 63,4%, equivalentes a R\$ 1,06 trilhão, estão com sua exigibilidade suspensa em decorrência de processo administrativo e 15,8%, equivalentes a R\$ 264,12 bilhões, estão com exigibilidade suspensa em decorrência de processo judicial, ou seja, R\$ 1,33 trilhão estão suspensos por litígio administrativo ou judicial. No âmbito da PGFN, para a mesma data, havia cerca de R\$ 1,8 trilhão de débitos inscritos em Dívida Ativa da União. Desse montante, R\$ 1,4 trilhão eram exigíveis, enquanto que R\$ 400 bilhões estavam parcelados, garantidos ou suspensos por decisão judicial. Objetiva-se com a proposta a redução desses litígios e o consequente aumento na arrecadação tão necessária nesse momento do País.
4. Quanto à regularização de dívidas exigíveis, a proposta justifica-se pela necessidade de proporcionar às empresas condições de enfrentarem a crise econômica atual por que passa o País, permitindo que voltem a gerar renda e empregos e a arrecadar seus tributos.

²⁷² BRASIL. Senado Federal. **Ofício nº 221/2017**. Brasília, DF: Senado Federal. 12 maio 2017. Assunto: Devolução de Medida Provisória. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1558183&filename=Tramitacao-MPV+766/2017>. Acesso em: 03 set 2019.

5. Para isso, propõe-se que possam ser liquidados débitos junto à RFB ou à PGFN vencidos até 30 de abril de 2017, mediante modalidades que combinam um percentual de pagamento em espécie, parcelamentos com prestações lineares, progressivas ou calculadas sobre percentual da receita bruta, reduções nos acréscimos legais ou utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL ou outros créditos relativos a tributos administrados pela RFB.

6. O PERT concede tratamento diferenciado para contribuintes com dívidas inferiores a R\$ 15 milhões, que podem quitar seus débitos mediante entrada reduzida para 7,5% da dívida, combinada, cumulativamente, com reduções de encargos legais, utilização de créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL ou outros créditos relativos a tributos administrados pela RFB ou com o oferecimento de bens imóveis para dação em pagamento.

(...)

10. A urgência e a relevância do conjunto das medidas apresentadas se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda.

Assim, a urgência e relevância da edição da medida provisória eram justificadas pelo cenário econômico que demandava a necessidade de regularização tributária por parte dos contribuintes, *permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda*. Além disso, o Poder Executivo consignou na exposição de motivos os impactos financeiros da proposta, *in verbis*²⁷³:

8. Ressalte-se que a proposta de Medida Provisória observa os requisitos do art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), o qual determina que propostas que concedam ou ampliem incentivos ou benefícios de natureza tributária dos quais decorram renúncia de receitas devem vir acompanhadas da apresentação de estudo a respeito das implicações financeiras, tanto no exercício em que se inicia sua vigência, quanto nos dois próximos futuros. Neste aspecto, informa-se que não haverá renúncia de receitas com a medida no exercício corrente, em virtude de as reduções dos acréscimos legais ocorrerem apenas a partir de 2018, o que não afetar as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias para o ano em curso. 9. Ainda em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal informa-se que os impactos da renúncia nos exercícios de 2018, 2019 e 2020, decorrentes do parcelamento de dívidas no âmbito da RFB e PGFN, serão, respectivamente, de R\$ 2,91 bilhões, de R\$ 2,03 bilhões, e de R\$ 1,12 bilhão. Ademais, há previsão de arrecadação líquida de R\$ 13,3 bilhões em 2017, de R\$ 950,6 milhões em 2018 e de R\$ 373,0 milhões em 2020, enquanto que para o ano de 2019 estima-se uma frustração de arrecadação de R\$ 2,71 bilhões, em razão dos efeitos da migração de parcelamentos atuais para o novo Programa.

Em sua tramitação perante a Comissão Mista do Congresso Nacional, a MPV 783/2017 recebeu 309 emendas de autoria dos parlamentares, sendo votada em 13/07/2017, quando foi

²⁷³ MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 000070/2017 MF. 31 de maio de 2017. *In*: Medida Provisória Nº 783, de 31 de maio de 2017. Institui o Programa Especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 31 mai. 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf>. Acesso em: 03 set. 2019.

aprovado o parecer do Deputado Newton Cardoso Jr (PMDB-MG), que tornou-se o Parecer da Comissão, o qual concluiu pelo atendimento aos pressupostos de relevância e urgência, pela constitucionalidade e juridicidade da Medida e suas emendas, pela adequação financeira e orçamentária e, no mérito, *pela aprovação da Medida Provisória, bem como pelo acolhimento das emendas nº 6, 11, 12, 13, 16, 24, 28, 32, 41, 54, 67, 69, 76, 84, 86, 102, 106, 113, 115, 117, 133, 136, 139, 151, 153, 172, 175, 185, 187, 196, 205, 207, 211, 222, 242, 244, 256, 264, 265, 277, 280 e 305, pelo acolhimento parcial das emendas nº 116, 129, 135, 137, 167, 195, 281 e 306 e pela rejeição das demais emendas, na forma Projeto de Lei de Conversão apresentado*,²⁷⁴ assim consignando:

II.1 – Requisitos constitucionais de relevância e urgência

Devemos inicialmente verificar se a Medida Provisória atende aos pressupostos constitucionais, quais sejam: relevância e urgência das matérias nela contidas. Entendo que ambos estão presentes na espécie. A relevância e urgência das matérias incluídas na Medida Provisória se fundamentam no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, para permitir a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda, conforme destacado na Exposição de Motivos que acompanha a proposição.

II.2 – Constitucionalidade, juridicidade e técnica legislativa

Não verificamos vícios de inconstitucionalidade nas matérias tratadas na Medida Provisória. O ordenamento jurídico foi respeitado, não se verificando máculas aos princípios da legalidade, da anterioridade, da vedação ao confisco, da isonomia e demais princípios constitucionais normalmente aplicáveis à questão tributária.

(...)

No caso, a Medida Provisória nº 766, de 2017, criou um parcelamento especial (PRT) com características próprias. Já a presente proposição trata de parcelamento especial bastante diverso (PRT), com características bastante próprias (concessão de descontos, por exemplo). Destarte, a proposição em exame não constitui reedição de anterior não apreciada pelo Congresso Nacional.

II.3 – Adequação orçamentária e financeira

(...)

A Nota Técnica nº 25, de 2017, da Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados, indicou preliminarmente a adequação orçamentária e financeira da Medida Provisória. Entretanto, apontou como deficiência do texto da proposição em relação ao art. 2º, inciso I, e art. 3º, inciso II. Segundo a Conof, o texto dos dispositivos aparenta ser contraditório, pois prevê pagamento à vista, mas parcelado em cinco meses. Essa diferenciação pode parecer prosaica, mas não é. Se lido o texto ao pé da letra, isso importaria na falta de correção pela Selic das cinco parcelas mensais, o que poderia implicar em renúncia de receita implícita.

Assim, no Projeto de Lei de Conversão, propomos a eliminação da expressão “à vista” dos dispositivos supracitados, para sanar a aparente contradição.

Após essa apreciação pela Comissão Mista e antes que a matéria fosse votada pelo plenário da Câmara Federal o Presidente da República, em 30 de agosto de 2017, editou a MPV nº 798/2017, promovendo mudanças no primeiro texto normativo, o que fez sob a seguinte fundamentação:

²⁷⁴ CONGRESSO NACIONAL. **Decisão da Comissão**. Comissão mista da Medida Provisória nº 783/2017. 13 jul 2017. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=5396489&ts=1571775790696&disposition=inline>>. Acesso em: 03 set 2019.

3. O § 3º do art. 1º da MP nº 783 prevê que a opção pelo PERT poderá ser requerida até o dia 31 de agosto de 2017. Ocorre que, diante da incerteza quanto a sua aprovação antes desse prazo, muitos contribuintes, que se equadram na situação prevista na MP, encontram-se inseguros quanto a optar por um programa de regularização que pode ser alterado pelo Congresso Nacional de modo a não lhe ser mais favorável. Tal situação gera insegurança jurídica ao contribuinte potencial optante pelo programa. Essa incerteza pode levar ao não atingimento da arrecadação prevista com o PERT.
4. Diante desse quadro, com o intuito de evitar perda de receita, nos termos previstos, é necessário e urgente adotar-se medida de segurança e prorrogar o prazo de opção pelo PERT para até o dia 29 de setembro de 2017, quando se espera que a MP nº 783 já tenha sido convertida em lei.
5. Para os optantes em setembro, é ajustado o prazo de vencimento da parcela de agosto para recolhimento juntamente com a parcela de setembro, para cada uma das hipóteses previstas para recolhimento em 2017 nos arts. 2º e 3 da MP.
(...)
7. A urgência e a relevância da medida apresentada fundamentam-se no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda.

Em 29 de setembro de 2017, novamente o Poder Executivo editou Medida Provisória, de número 804/2017, alterando o conteúdo do programa, esteando-se nessa oportunidade sob os seguintes argumentos:

3. O § 3º do art. 1º da MP nº 783 prevê que a opção pelo PERT poderá ser requerida até o dia 31 de agosto de 2017. A Medida Provisória nº 798 prorrogou a opção pelo PERT até ao dia 29 de setembro de 2017. Ocorre que, diante da incerteza quanto a sua aprovação antes desse prazo, muitos contribuintes, que se enquadram na situação prevista na MP, encontram-se inseguros quanto a optar por um programa de regularização que pode ser alterado pelo Congresso Nacional de modo a não lhe ser mais favorável. Tal situação, gera insegurança jurídica ao contribuinte potencial optante pelo programa. Essa incerteza pode levar ao não atingimento da arrecadação prevista com o PERT.
4. Diante desse quadro é que é necessário e urgente adotar-se medida de segurança e prorrogar o prazo de opção pelo PERT para até o dia 31 de outubro de 2017, quando se espera a MP nº 783 já tenha sido convertida em lei.
5. Para os optantes em outubro, é ajustado o prazo de vencimento das parcelas de agosto e setembro para recolhimento juntamente com a parcela de outubro, para cada uma das hipóteses previstas respectivamente no artigo 2º, inciso I do caput, no inciso III do caput e no inciso I do § 1º; no art. 3º, inciso II do caput e no inciso I do §1º
(...)
7. A urgência e a relevância da medida apresentada fundamentam-se no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda.

Ressalta-se que, na data da edição dessa última Medida Provisória, a Câmara Federal estava efetuando a análise em plenário da matéria, tendo iniciado as votações para tanto em 27 de setembro de 2017 e concluindo-as em 03 de outubro de 2017. Outro ponto que merece relevo é que também nessa votação foram apresentadas ao projeto mais 05 emendas aglutinativas e 01 emenda de redação, não tendo sido aprovada apenas a emenda aglutinativa nº 02.

Renova-se aqui a crítica da interferência do Poder Executivo no processo legislativo, pois aqui, tal qual no PRORELIT, foi editando-se medidas provisórias estendendo o prazo de adesão ao PERT, suplantando a apreciação e debates democráticos naturais do Parlamento, estendendo programa que poderia ter sido inclusive invalidado.

No Senado Federal, o PLV 23/2017, oriundo da MPV 783/2017, foi discutido e deliberado pelos Senadores no dia 05 de outubro de 2017. Aqui fato interessante de se destacar é que nessa oportunidade foram aprovados requerimentos de impugnação ao PLV saído da Câmara Federal, sendo eles de autorias dos Senadores Fernando Bezerra Coelho (MDB-PE)²⁷⁵, Ataídes Oliveira (PSDB-TO)²⁷⁶ e Lindbergh Farias (PT/RJ)²⁷⁷. Em virtude desse expediente, o texto votado pelos deputados, ao ser aprovado pelo Senado Federal passou a ter os *artigos 14, 15, 16, 17 e 18*²⁷⁸, considerados como *não escritos no texto do Autógrafo*, sendo encaminhado diretamente para sanção presidencial a partir da aprovação pelo Senado Federal.

²⁷⁵BRASIL. Senado Federal. **Requerimento nº 860, de 2017**. Requer, nos termos da Questão de Ordem decidida em 27/10/2015, que seja submetida ao Plenário a presente impugnação aos arts. 14,15,16,17 e 18 do Projeto de Lei de Conversão nº 23, de 2017, por ser considerada matéria estranha ao texto da Medida Provisória nº 783, de 2017. Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7222385&ts=1571775795167&disposition=inline>>. Acesso em: 03 set 2019.

²⁷⁶BRASIL. Senado Federal. **Requerimento nº 861, de 2017**. Requer, nos termos da Questão da Ordem decidida em 27/10/2015, por se tratar de matéria estranha ao texto da Medida Provisória nº 783 de 2017, que seja submetida ao Plenário a Impugnação do artigo 14 do Projeto de Lei de Conversão nº 23 e, consequentemente, dos seus parágrafos 9º e 9º-A. Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7222150&ts=1571775793399&disposition=inline>>. Acesso em: 03 set 2019.

²⁷⁷BRASIL. Senado Federal. **Requerimento nº 863, de 2017**. Requer, nos termos do art. 311, inciso III, c/c art. 300, inciso XIII, do Regimento Interno do Senado Federal, preferência para votação do texto original da MPV 783/2017, em relação ao PLV 23/2017. Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7222236&ts=1571775793653&disposition=inline>>. Acesso em: 03 set 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Requerimento nº 862, de 2017**. Requer, nos termos do art. 312, inciso II e parágrafo único, inciso II, do Regimento Interno do Senado Federal, destaque de bancada para votação em separado das alíneas a, b e c do inciso II do art. 3º do PLV 23/2017, oriundo da MPV 783/2017. Brasília, DF: Senado Federal, 2017. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7222205&ts=1571775794098&disposition=inline>>. Acesso em: 03 set 2019.

²⁷⁸ “Art. 14. O art. 25 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, passa a vigorar com as seguintes alterações: “Art. 25. § 9º Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes. § 9º-A No caso de empate será provido o recurso do contribuinte ou terá negado provimento o recurso da Fazenda Nacional, nos termos do art. 112 da Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).”(NR)

Art. 15. As bolsas concedidas pelas mantenedoras de Instituições de Ensino Superior (IES) no âmbito do Programa de Estímulo à Reestruturação e ao Fortalecimento das Instituições de Ensino Superior (Proies), instituído pela Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012, que excedam o valor do débito parcelado, serão transformadas em créditos tributários em favor da respectiva IES. Parágrafo único. Os créditos referidos no caput deste artigo poderão ser utilizados no âmbito do Pert, bem como transacionados entre Instituições de Ensino Superior reconhecidas pelo Ministério da Educação.

Art. 16. Fica reaberto, por até noventa dias contados da data de publicação desta Lei, o prazo para requerimento da moratória e do parcelamento de que tratam os arts. 3º a 25 da Lei nº 12.688, de 18 de julho de 2012, em relação aos débitos inscritos até o dia 30 de abril de 2017.

Nesse ponto, é bom destacar que esse requerimento de impugnação de emendas sem pertinência temática adotado pelo Senado Federal não tem qualquer fundamentação legal, sendo prática inconstitucional, por ferir o bicameralismo ao permitir que a rejeição de dispositivos aprovados pela Câmara dos Deputados não retorne à Casa Iniciadora para reapreciação, não podendo sua adoção ser justificada pela também prática inconstitucional de inserir matérias sem pertinência com o objeto inicial de Medida Provisória.

Ademais, o Senado sequer possui a legitimidade para, em última instância, decidir quanto à pertinência temática ou não de emendas parlamentares inseridas ao texto da Medida Provisória no âmbito da Câmara. Nesse sentido, havendo a necessidade de modificar o texto aprovado pelos Deputados, cabe ao Senado promover tais ajustes mediante requerimento de destaque, seja para a supressão de dispositivos, seja para a inclusão de emendas que não tenham sido inadmitidas pelo Presidente da Comissão Mista. Sendo, assim, alterado no mérito o texto da Câmara dos Deputados, resta ao Senado Federal enviar a matéria para a Casa Iniciadora, para que se manifeste quanto às emendas promovidas na Casa Revisora. À Câmara dos Deputados, como iniciadora da apreciação das Medidas Provisórias, cabe a decisão definitiva, havendo divergência em relação ao texto.

Art. 17. Ficam remetidos os débitos de tributos, inclusive contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de entidades religiosas e instituições de ensino vocacional, sem fins lucrativos, inscritos ou não em dívida ativa da União, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores, rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício e efetuados após a publicação desta Lei, incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços.

Art. 18. As entidades religiosas e as instituições de ensino vocacional que exerçam atividade de assistência social, sem fins lucrativos, são isentas da cobrança de tributos, inclusive contribuições, da União incidentes sobre o patrimônio, renda ou serviços pelo prazo de cinco anos, nos termos do § 4º do art. 118 da Lei nº 13.408, de 26 de dezembro de 2016. § 1º Os contribuintes referidos no caput deste artigo receberão tratamento e benefícios idênticos àqueles outorgados por lei às entidades beneficentes de assistência social. § 2º O Ministério da Fazenda deverá regulamentar em cento e vinte dias o disposto neste artigo e no art. 17 desta Lei e concederá a certificação de entidades beneficentes de assistência social, sem fins lucrativos, às instituições de ensino vocacional, dispensada a certificação às entidades religiosas legalmente constituídas. § 3º Ficam as entidades religiosas que exerçam suas atividades finalísticas no Brasil ou no exterior de forma congênere e as instituições de ensino vocacional que exerçam atividade de assistência social sem fins lucrativos dispensadas da retenção de imposto de renda retido na fonte, Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) e demais tributos incidentes nas operações de remessa de valores ao exterior, de caráter missionário ou evangelizador de qualquer natureza. § 4º É assegurada a compensação administrativa de valores retidos nas operações previstas no caput deste artigo com débitos próprios de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 19. O Poder Executivo federal, com vistas ao cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 5º e no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), estimará o montante da renúncia fiscal decorrente do disposto nesta Lei e os incluirá no demonstrativo a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição Federal que acompanhar o projeto de lei orçamentária anual e fará constar das propostas orçamentárias subsequentes os valores relativos à renúncia.” Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7219289&ts=1571775793829&disposition=inline> >. Acesso em: 03 set 2019.

Após a sanção da Lei nº 13.496/2017, em 24 de outubro de 2017, o Poder Executivo introduziu nova Medida Provisória, a 807/2017, em 31 de outubro de 2017, ampliando novamente o prazo de adesão ao PERT, justificando essa necessidade nos seguintes motivos:

2. A Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, convertida na Lei nº 13.496, de 2017, instituiu o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert) a vigorar perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, abrangendo débitos vencidos até 30 de abril de 2017.
3. Originalmente, a data limite para adesão ao Pert era até o dia 31 de agosto de 2017. O § 3º do art. 1º da Lei nº 13.496, de 2017, prorrogou a data para opção até o dia 31 de outubro de 2017. Esse prazo final foi estabelecido pela Medida Provisória nº 804, de 29 de setembro de 2017, que alterou a Medida Provisória nº 783, de 2017. No entanto, com a conversão em Lei da Medida Provisória em 25 de outubro de 2017, houve a alteração de algumas regras no programa e a inclusão de nova modalidade de parcelamento, mas o prazo final para adesão ao Pert não foi prorrogado.
4. Diante do curto prazo de adesão ao Pert de acordo com as novas regras estabelecidas na Lei nº 13.496, de 2017, tornou-se necessária a prorrogação do prazo de opção. A proposta é que a opção possa ser formalizada até o dia 14 de novembro de 2017, prazo suficiente para que os contribuintes tomem conhecimento das novas regras e efetuem a opção.
5. Para os contribuintes que aderirem ao Pert até 14 de novembro de 2017 será ajustada a data de vencimento das parcelas de agosto a outubro de 2017 a fim de coincidir com o novo prazo de adesão, para cada uma das hipóteses previstas, respectivamente, nos incisos I, II e III do caput do art. 2º; e no inciso I do § 1º; nos incisos I e II do caput e no parágrafo único do art. 3º.
- (...)
7. A urgência e a relevância da medida fundamentam-se no atual cenário econômico, que demanda regularização tributária por parte dos contribuintes, permitindo, assim, a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda.

A Medida Provisória supra, tal qual as MPV's 798/2017 e 804/2017, perderam a eficácia sem sequer serem apreciadas pelas Comissões Mistas pertinentes a elas, sendo inclusive que as duas últimas editadas não tiveram nem mesmo reuniões deliberativas para tratar do tema, havendo verdadeira rejeição tácita pelo Congresso Nacional.²⁷⁹ Além, os parlamentares não editaram nenhum decreto legislativo para disciplinar os efeitos jurídicos gerados durante a vigência delas, fato também ocorrido na MPV 783/2017.

Nesse diapasão, a reapresentação de medidas provisórias com mesmo conteúdo normativo das que tiveram rejeição tácita, bem como a inserção de medida provisória modificando o teor de medida provisória já apreciada pelo Congresso Nacional, foi recurso inconstitucional utilizado pelo Poder Executivo, tornando o processo legislativo democrático numa tarefa de Sísifo, desrespeitando a vontade exarada pelos parlamentares expressamente e de forma tácita, impossibilitando a análise adequada da matéria por esses.

²⁷⁹ Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?0&codcol=2144>>. Acesso em: 03 set 2019.
Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?1&codcol=2141>>. Acesso em: 03 set 2019.
Disponível em: < <https://legis.senado.leg.br/comissoes/comissao?2&codcol=2134>>. Acesso em: 03 set 2019.

Destaca-se que o STF parece estar mais atento a essa indevida reedição de Medidas Provisórias no curso do processo legislativo, sendo que já foi decidido no ano de 2019 a inconstitucionalidade da *reedição de medida provisória que tenha sido revogada, perdido sua eficácia ou rejeitada pelo Presidente da República na mesma sessão legislativa. Interpretação do §10 do art. 62 da Constituição Federal*²⁸⁰, tendo esse precedente repercutido nas decisões monocráticas exaradas, merecendo relevo a decisão liminar de lavra do Ministro Luís Roberto Barroso na ADI 6174 MC-REF / DF, que em hipótese muito parecida ao ocorrido na edição da MPV 807/2017, assim entendeu²⁸¹:

6. Na sequência, o Congresso apreciou a medida provisória e rejeitou a transferência de tal atribuição ao MAPA. O projeto de lei de conversão da MP 870/2019, com a supressão desta providência, foi aprovado, convertendo-se na Lei nº 13.844/2019. Sobreveio, então, a MP nº 886/2019, que alterou justamente a mesma Lei nº 13.844/2019, para reincluir na norma a previsão que havia sido rejeitada pelo Congresso.

(...)

9. No caso em exame, a MP 870/2019 vigorou na atual sessão legislativa. A transferência da competência para a demarcação das terras indígenas foi igualmente rejeitada na atual sessão legislativa. Por conseguinte, o debate, quanto ao ponto, não pode ser reaberto por nova medida provisória. A se admitir tal situação, não se chegaria jamais a uma decisão definitiva e haveria clara situação de violação ao princípio da separação dos poderes. A palavra final sobre o conteúdo da lei de conversão compete ao Congresso Nacional, que atua, no caso, em sua função típica e precípua de legislador. Está, portanto, inequivocamente configurada a plausibilidade

²⁸⁰ “2. Medida provisória não revoga lei anterior, mas apenas suspende seus efeitos no ordenamento jurídico, em face do seu caráter transitório e precário. Assim, aprovada a medida provisória pela Câmara e pelo Senado, surge nova lei, a qual terá o efeito de revogar lei antecedente. Todavia, caso a medida provisória seja rejeitada (expressa ou tacitamente), a lei primeira vigente no ordenamento, e que estava suspensa, volta a ter eficácia. 3. Conversão do exame da medida cautelar em julgamento do mérito da demanda. (...)5. Impossibilidade de reedição, na mesma sessão legislativa, de medida provisória revogada, nos termos do prescreve o art. 62, §§2º e 3º. Interpretação jurídica em sentido contrário, importaria violação do princípio da Separação de Poderes. Isso porque o Presidente da República teria o controle e comando da pauta do Congresso Nacional, por conseguinte, das prioridades do processo legislativo, em detrimento do próprio Poder Legislativo. Matéria de competência privativa das duas Casas Legislativas (inciso IV do art. 51 e inciso XIII do art. 52, ambos da Constituição Federal). 6. O alcance normativo do § 10 do art. 62, instituído com a Emenda Constitucional n. 32 de 2001, foi definido no julgamento das ADI 2.984 e ADI 3.964, precedentes judiciais a serem observados no processo decisório, uma vez que não se verificam hipóteses que justifiquem sua revogação. 7. Qualquer solução jurídica a ser dada na atividade interpretativa do art. 62 da Constituição Federal deve ser restritiva, como forma de assegurar a funcionalidade das instituições e da democracia. Nesse contexto, imperioso assinalar o papel da medida provisória como técnica normativa residual que está à serviço do Poder Executivo, para atuações legiferantes excepcionais, marcadas pela urgência e relevância, uma vez que não faz parte do núcleo funcional desse Poder a atividade legislativa. 8. É vedada reedição de medida provisória que tenha sido revogada, perdido sua eficácia ou rejeitada pelo Presidente da República na mesma sessão legislativa. Interpretação do §10 do art. 62 da Constituição Federal. 9. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade da Lei n. 13.502, de 1º de novembro de 2017, resultado da conversão da Medida Provisória n. 782/2017. (ADI 5709, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 27/03/2019, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-140 DIVULG 27-06-2019 PUBLIC 28-06-2019)

²⁸¹ Disponível

em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+6174%2ENU+ME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/yxkerdno> Acesso em: 03 set 2019.

jurídica do pedido, uma vez que, de fato, a edição da MP 886/2019 conflita com o art. 62, §10, CF.

Superada essa análise formalística, verifica-se da fundamentação trazida pelo Poder Executivo para instituir o PERT, que a necessidade do programa era o cenário econômico adverso, sendo importante o programa para a regularização tributária dos contribuintes, o que permitiria a retomada do crescimento econômico e a geração do emprego e renda. Ao analisar o juízo político para edição da medida, o Poder Legislativo aquiesceu com o entendimento da Presidência da República, sendo inclusive estendido o prazo para adesão ao programa até o dia 31 de outubro de 2017, o que foi ainda postergado temporariamente pela MPV 807/2017.

Conclui-se, assim, que a urgência e relevância da matéria decorreu de nítido juízo de necessidade emitido pelo Poder Executivo que, ao ser analisado pelo Poder Legislativo, foi validado como constitucional.

5.5.2 Uma análise legal do programa

Inicialmente, poderiam aderir ao PERT as *pessoas físicas e jurídicas, de direito público ou privado, inclusive aquelas que se encontrarem em recuperação judicial* (art. 1, §1º, da MPV 783/2017), sendo posteriormente estendida essa faculdade às pessoas submetidas ao regime especial de tributação a que se refere a Lei nº 10.931/2004 (art. 1, §1º, da Lei nº 13.496/2017), não sendo abrangidos os participantes do SIMPLES NACIONAL, em vista de veto do Presidente da República.²⁸²

Nesse programa poderiam ser incluídos, na qualidade de contribuinte ou responsável, *os débitos de natureza tributária e não tributária, vencidos até 30 de abril de 2017, inclusive aqueles objeto de parcelamentos anteriores rescindidos ou ativos, em discussão administrativa ou judicial, ou provenientes de lançamento de ofício efetuados após a publicação desta Lei, desde que o requerimento* (art. 1, §2º, da Lei nº 13.496/2017), fosse efetuado até o dia 14 de novembro de 2017 (em virtude da MPV 807/2017).

O PERT possibilitava ao contribuinte optar por uma dentre várias modalidades de quitação do débito, a depender se esse estava na RFB ou PGFN, conforme a tabela infra ilustra:

²⁸² “O Simples Nacional é regime de tributação especial instituído por lei complementar e, portanto, não pode ser alterado por meio de lei ordinária. Além disso, abrange débitos tributários federais, estaduais e municipais, de forma que não podem a Secretaria da Receita Federal do Brasil e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional disciplinar sobre o parcelamento desses débitos, cuja competência é do Comitê Gestor do Simples Nacional, a teor do § 15 do art. 21 da Lei Complementar nº 123, de 2006”. BRASIL. **Mensagem nº 411, de 24 de outubro de 2017**. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Msg/VEP-411.htm.> Acesso em: 17 out 2019.

Tabela 9 - descrição

EXCLUSIVAMENTE PARA DÉBITOS DA RFB	
PREVISÃO LEGAL	FORMA DE QUITAÇÃO
Art. 2º, I	Pagamento à vista, com, no mínimo, 20% de entrada e o restante a ser quitado com créditos de prejuízo fiscal e Base de Cálculo Negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) ou outros créditos próprios de tributos administrados pela Receita Federal, sem reduções, podendo parcelar eventual saldo em até 60 meses.
Art. 2º, IV	Pagamento em espécie de, no mínimo, 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos relativos aos tributos da RFB.
DÉBITOS DA RFB E PGFN	
Art. 2º, II e Art. 3º, I	Pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte prestações mensais e sucessivas, calculadas de modo a observar os seguintes percentuais mínimos da dívida consolidada de 0,4% da 1ª à 12ª parcela; 0,5% da 13ª à 24ª parcela; 0,6% da 25ª a 36ª parcela; Parcelamento do saldo remanescente em 84 vezes, a partir do 37º mês.
Art. 2º, II e Art. 3º, II	Pagamento de 20%, em até 5 parcelas, sem reduções, e o restante em uma das seguintes condições: Quitação em janeiro de 2018, em parcela única, com reduções de 90% de juros de mora e de 70% das multas de mora, ofício ou isolada; ou Parcelamento em até 145 parcelas, com reduções de 80% dos juros e de 50% das multas; ou Parcelamento em até 175 parcelas, com reduções de 50% dos juros e de 25% das multas, com parcelas correspondentes a 1% sobre a receita bruta do mês anterior, não inferior a 1/175 da dívida;
Art. 2º, §1º e Art. 3º, § único	Para dívidas inferiores a R\$ 15 milhões, o contribuinte poderia optar pelo pagamento de 5% à vista, em 5 parcelas, sem reduções, e o restante a ser quitado em alguma das condições supra, com utilização cumulativa, após a aplicação das reduções de multas e juros, de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL e de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB, com a liquidação do saldo remanescente, em espécie, pelo número de parcelas previstas para a modalidade
DÉBITOS DA PGFN	

Art. 3º, § único, III	após a aplicação das reduções de multas e juros, a possibilidade de oferecimento de dação em pagamento de bens imóveis, desde que previamente aceita pela União, para quitação do saldo remanescente, observado o disposto no art. 4º, da Lei nº 13.259/2016.
-----------------------	---

Fonte: Lei nº 13.496/2017

Nas hipóteses de parcelamento, o valor mínimo de cada prestação mensal dos parcelamentos era de R\$ 200,00 (duzentos reais), quando o devedor fosse pessoa física e, R\$1.000,00 (mil reais) se pessoa jurídica (art. 4º), sendo permitida, em algumas hipóteses, a utilização de *créditos de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL apurados até 31 de dezembro de 2015 e declarados até 29 de julho de 2016, próprios ou do responsável tributário ou corresponsável pelo débito, e de empresas controladora e controlada, de forma direta ou indireta, ou de empresas que sejam controladas direta ou indiretamente por uma mesma empresa, em 31 de dezembro de 2015, domiciliadas no País, desde que se mantenham nesta condição até a data da opção pela quitação, equiparando a empresa controlada a sociedade na qual a participação da controladora seja igual ou inferior a 50% (cinquenta por cento), desde que exista acordo de acionistas que assegure, de modo permanente, a preponderância individual ou comum nas deliberações sociais e o poder individual ou comum de eleger a maioria dos administradores.* (art. 2º, §2º e §3º).

O deferimento de adesão se perfectibilizava com o *pagamento do valor à vista ou da primeira prestação, que deverá ocorrer até o último dia útil do mês do requerimento* (art. 8, §2º), sendo que *enquanto a dívida não for consolidada, o sujeito passivo deverá calcular e recolher o valor à vista ou o valor equivalente ao montante dos débitos objeto do parcelamento dividido pelo número de prestações pretendidas* (art. 8, §2º).

Em vista das concessões efetuadas, o Fisco exigia em contrapartida do contribuinte que esse confessasse de forma irrevogável e irretratável os débitos, em nome do sujeito passivo, na condição de contribuinte ou responsável, por ele indicados para compor o PERT, nos termos dos arts. 389 e 395 da Lei nº 13.105/2015 (art. 1º, §4º, I), sendo que se esses estivessem em discussão administrativa ou judicial, deveria o contribuinte realizar previamente a adesão, a desistência das impugnações ou dos recursos administrativos e das ações judiciais, renunciando a quaisquer alegações de direito sobre as quais se fundem as referidas impugnações e recursos ou ações judiciais, e protocolar, no caso de ações judiciais, requerimento de extinção do processo com resolução do mérito, nos termos da alínea c do inciso III do caput do art. 487 do CPC, eximindo-o da cobrança de honorários (art. 5º). Ressalta-se nesse ponto que a PGFN/RFB

editou portaria conjunta nº 1711/2017, que contrariou o texto legal, porquanto criou restrição não prevista.²⁸³

Além, determinava a aceitação do contribuinte às condições estabelecidas, *o dever de pagar regularmente as parcelas, bem como o cumprimento regular das obrigações com o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), vedando a inclusão dos débitos que compõem o Pert em qualquer outra forma de parcelamento posterior, ressalvado o parcelamento de que trata o art. 14-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002* (art. 1º, §4º, II, III, IV e V).

O contribuinte poderia ser excluído do PERT, *pela falta de pagamento de três parcelas consecutivas ou de seis alternadas, pela falta de pagamento de uma parcela, se todas as demais estiverem pagas, pela constatação de qualquer ato tendente ao esvaziamento patrimonial do sujeito passivo como forma de fraudar o cumprimento do parcelamento, pela decretação de falência ou extinção, pela liquidação, da pessoa jurídica optante, pela concessão de medida cautelar fiscal em desfavor da pessoa optante, pela declaração de inaptidão da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), pelo não pagamento por três meses consecutivos ou seis alternados dos débitos vencidos após 30 de abril de 2017, inscritos ou não em dívida ativa da União, bem como pela da inclusão dos débitos que compõem o Pert em qualquer outra forma de parcelamento posterior* (art. 9º, I a VII). A exclusão do programa implica na *exigibilidade imediata da totalidade do débito confessado e ainda não pago* (art. 9º, caput).

Nesse parcelamento, fato interessante de se notar é o reconhecimento expresso do direito do contribuinte de não ser cobrado por *débitos fundados em lei ou ato normativo considerados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal ou fundados em aplicação ou interpretação da lei ou de ato normativo tido pelo Supremo Tribunal Federal como incompatível com a Constituição Federal, em controle de constitucionalidade concentrado ou difuso, ou ainda referentes a tributos cuja cobrança foi declarada ilegal pelo Superior Tribunal de Justiça ou reconhecida como inconstitucional ou ilegal por ato da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional* (art. 1º, §6º).

²⁸³“Art.8º(…)”

§ 6º A desistência e a renúncia de que trata o caput não eximem o autor da ação do pagamento dos honorários, nos termos do art. 90 da Lei nº 13.105, de 2015 - CPC.” PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL & SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (Brasil). Portaria Conjunta n. 1711, de 16 de junho de 2017. Regulamenta o Programa Especial de Regularização Tributária (Pert), instituído pela Medida Provisória nº 783, de 31 de maio de 2017, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=83853>>. Acesso em: 25 out. 2019

Ressalta-se que essa previsão legal é de extrema valia, mas tem caráter eminentemente interpretativo, não inovando na seara jurídica, visto que a obrigação tributária é *ex lege*, sendo que ainda que o contribuinte tenha efetuado *confissão irrevogável e irretratável do débito*, esse sequer existe, não tendo a *vontade* do sujeito passivo o poder de suplantar os desígnios constitucionais e legais para criar dever tributário para si. Noutros termos, seja para o PERT ou qualquer outra situação, a confissão do contribuinte não legitima a cobrança de tributo cuja lei instituidora foi declarada inconstitucional ou ilegal, porquanto o Fisco está adstrito ao princípio da legalidade, estando sua competência restrita a esses limites.

Neste sentido, manifesta-se Eduardo Maneira²⁸⁴:

Confissão, renúncia, desistência – tais manifestações unilaterais de vontade devem ser examinadas a partir do entendimento que temos do que seja relação jurídica tributária ou obrigação tributária. A obrigação tributária, já foi dito, decorre da lei, e não da vontade das partes – é uma obrigação *ex lege* e não *ex voluntate*. O dever de pagar tributo decorre da ocorrência de um fato no mundo real que estava anteriormente previsto de modo hipotético na lei. Ocorrendo o fato, a norma sobre ele incide, se dando a fenomenologia da incidência da norma, que o transforma em fato gerador de obrigação tributária; desta forma, deixando de existir a norma por força de declaração de inconstitucionalidade, deixa de existir o fundamento da obrigação tributária.

Conclui-se assim que a norma inserida no PERT tem efeitos interpretativos, não criando nenhuma inovação na seara jurídica, porquanto que jamais poderá ser cobrado tributo que não aqueles decorrentes de lei constitucionalmente válida. Nesse sentido, o legislador, em termos informais, “choveu no molhado”, o que não deixa de ser louvável, sobretudo porque como vaticina o ex-ministro Pedro Malan: “no Brasil até o passado é imprevisível”.

5.5.3 Uma análise tributária do “PERT”

Como sobredito, o PERT possuía diversas formas de quitação, sendo que, para cada uma delas, foram aplicadas feições tributárias próprias. Discorre-se.

A primeira possibilidade de quitação dos débitos tributários inclusos no PERT era via uma entrada, que poderia ser parcelada em até cinco vezes, com a quitação do restante com créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB. Sendo que, caso houvesse remanescente após a compensação, poderia o contribuinte parcelá-lo em até sessenta prestações adicionais, incidindo sobre essas juros (art. 8º, §3º).

²⁸⁴ MANEIRA, Eduardo. *A Adesão a Parcelamentos Especiais (REFIS e PAES), Com ou Sem Desistência de Ações Judiciais, e a Posterior Invalidação do Tributo pelo STF – o Caso da Lei n. 9.718/98*. Rev. Inter. De Dir. Tribut., Belo Horizonte, v.6, jul./dez. 2006, p. 187

Neste sentido aqui, como ocorreu no PRORELIT, houve uma compensação de créditos tributários em termos mais benéficos que os usuais. No entanto, ao contrário desse programa, qualquer crédito tributário, ainda que não alvo de litígio, poderia ser fulminado por essa compensação. Diante disso, parece que no PERT se operaram hipóteses distintas de extinção do crédito tributário, ao sabor do caso fático.

A primeira delas é se estivesse ocorrendo litígio e o contribuinte utilizasse das benesses fiscais para deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não pagar os débitos incluídos no programa, o que implicaria igualmente ao PRORELIT numa transação. No entanto, caso o débito não fosse alvo de litígios ainda, seria hipótese de quitação parcial e compensação, porquanto se utilizaria um benefício tributário para extingui-lo. Esse entendimento segue a lógica apresentada pelo Ministro Alexandre de Moraes que, em voto divergente vencedor esposado no RE 591.340-SP, entendeu:²⁸⁵

Não há o direito adquirido a deduzir integralmente todos os prejuízos passados do lucro para não se pagar o imposto. Não existe isso. O que existe é no mesmo ano você pagar pelo que lucrou – se houve prejuízo, não paga. Agora, essa benesse, esse sistema de compensação de prejuízos fiscais anteriores é uma alavanca empresarial, financeira, não muito comum em todos os sistemas capitalistas.

A situação supracitada também se repetiria na hipótese de pagamento em espécie de 24% (vinte e quatro por cento) da dívida consolidada em vinte e quatro prestações mensais e sucessivas e liquidação do restante com a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL ou de outros créditos próprios relativos aos tributos administrados pela RFB.

A terceira possibilidade de quitação era o pagamento da dívida consolidada em até cento e vinte e quatro prestações mensais e sucessivas, respeitando as determinações mínimas dos percentuais mínimos das parcelas. Nesse sentido, aqui houve um mero alongamento do prazo do pagamento da dívida, podendo se falar em transação para as hipóteses de litígios prévios em vista dessa liberalidade. Para as demais, o que ocorreu foi tão somente um parcelamento extraordinário.

A quarta possibilidade de quitação era o pagamento em espécie de 20%, podendo esse pagamento ser parcelado em até 5 vezes. Caso a dívida fosse menor que R\$15.000.000,00 (quinze milhões de reais), a entrada poderia ser reduzida para 5%, com possibilidade de utilização de crédito de prejuízo fiscal decorrente da atividade geral ou da atividade rural e de base de cálculo negativa da CSLL ou com outros créditos próprios relativos aos tributos

²⁸⁵Sessão plenária ocorrida em 27 de junho de 2019.

administrados pela RFB. Além disso, incidiria sobre o restante do crédito tributário as condições da tabela infra:

Tabela 10 - descrição

PAGAMENTO	REDUÇÕES			
	Multa de Mora e de ofício	Multa isolada	Juros de Mora	Encargo Legal
À vista	70%	70%	90%	100%
Em até 145 prestações	50%	50%	80%	100%
Em até 175 prestações	25%	25%	50%	100%

Fonte: Lei nº 13.496/2017

Nesta modalidade, o PERT muito se assemelha ao “Refis da Copa”, visto que permitiu ao contribuinte efetuar o pagamento num parcelamento maior que o usual, bem como concedeu a ele reduções nos valores devidos, também impondo a ele que a confissão irrevogável e irretratável dos débitos, bem como determinando que o sujeito passivo que possuísse ação judicial em curso que tratasse dos débitos tributários incluídos no parcelamento, deveria desistir da respectiva ação judicial e renunciar a qualquer alegação de direito sobre a qual essa se fundasse, sendo dispensado do pagamento de honorários.

Neste diapasão, o PERT, para as hipóteses de quitação supracitadas, também tem natureza jurídica híbrida (*sui generis*), sendo que, quando o contribuinte inclui débito parcelado remanescente de programas pregressos, de parcelamento ordinário ou débitos consolidados declaradamente devidos e não possui nenhuma dúvida jurídica, seja acerca da matéria factual ou de direito que o originou, mas que no entanto sequer foram alvo de cobranças, ocorreria mero parcelamento beneficiado dos débitos, podendo, ainda, na hipótese, ser acompanhado de anistia e remissão. Se o débito já foi alvo de cobrança via execução fiscal, sem qualquer contraposição do contribuinte, haveria parcelamento conjuntamente com remissão e anistia, já que o Fisco estava abdicando dos honorários, juros e multas.

No entanto, quando o sujeito passivo já tinha iniciado litígio via contestação, ainda que administrativa, dos débitos cobrados e ele decidisse abdicar de sua argumentação jurídica, com

intento de ter os benefícios financeiros propostos pelo programa, operar-se-ia a transação, não podendo mais ele reportar-se à obrigação preexistente.

Por fim, a última hipótese de quitação era para os débitos incluídos na dívida ativa em que se poderia, após a aplicação das reduções de multas e juros, oferecer em dação em pagamento bens imóveis, desde que previamente aceitos, para quitação do saldo remanescente, observado o disposto no art. 4º da Lei nº 13.259/2016.

Sem adentrar no mérito acerca da possibilidade de extinguir crédito tributário via dação em pagamento de imóvel, nessa hipótese ocorreu eminentemente uma anistia e remissão do crédito tributário pregresso, porquanto se aplicaram as reduções de multas e juros previstos para a hipótese de parcelamento, para posteriormente receber o imóvel, em “valor cheio”, para liquidar o débito. Ressalta-se, no entanto, que na hipótese da ocorrência de prévio litígio, haverá ocorrido aqui uma transação tributária.

Conclui-se, destarte, que o PERT apresentou ao contribuinte várias formas para a quitação do crédito tributário devido, sendo que, a depender da hipótese, se aplicaria algum dos três institutos estudados. Este programa tinha claro intuito de incentivar os contribuintes a regularizarem a sua situação financeira perante a União, visando minorar os efeitos deletérios da crise econômica sobre os beneficiados, justificando as renúncias de receitas públicas em vista da necessidade de promoção do desenvolvimento da economia.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Analisando-se, de forma objetiva, as conclusões lançadas ao longo dos capítulos da dissertação, é possível afirmar que no âmbito federal os legisladores e o Poder Executivo estão utilizando-se da anistia, remissão e transação na criação de políticas tributárias extraordinárias, sob a justificativa da necessidade dessas para superar a crise econômica através da regularização da situação dos contribuintes e do reforço de caixa dos entes federados. Além disso, foi demonstrada a recorrência da utilização do expediente das medidas provisórias para introjetar programas que se valem desses três institutos.

Para se chegar a esta conclusão, foi primeiro necessário conceituar os institutos da anistia, transação e remissão, efetuando as distinções entre eles e realçando as suas características, sobretudo no âmbito normativo-tributário, o que permitiu efetuar um enquadramento desses em seus respectivos desenhos normativos.

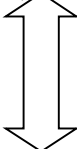
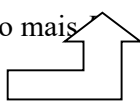
Assim sendo, a primeira conclusão a que se chegou foi de que a anistia é hipótese de extinção e não exclusão do crédito tributário, havendo uma imprecisão técnica do CTN ao elencá-la no artigo 175. Nessa esteira, a anistia está externa ao desenho normativo, não estando nem nas hipóteses, nem nas consequências das normas sancionantes, sendo verdadeira dispensa legal do cumprimento da sanção, podendo ser enunciada da seguinte forma:

Tabela 11 - descrição

Anistia	
<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Consequência</i>
Haver obrigação de cumprir a penalidade. Estando essa imposta ou não.	Ficar o sujeito passivo dispensado de cumprir a sanção

Continuando o estudo, passou-se a analisar a transação tributária, sendo conceituada essa como autocomposição bilateral que tem a intenção de findar litígio. Destarte, concluiu-se que somente há transação tributária quando há contenda prévia, sob pena de desfiguração do instituto. Além disso, demonstrou-se que a quando ocorre a transação tributária não mais subsiste o dever jurídico tributário decorrente da ocorrência do fato gerador (crédito tributário), morrendo este tão logo que os sujeitos concordem em modificar a obrigação, brotando no lugar um outro dever, nos termos legais e convencionados. Neste sentido, o instituto ficou com o seguinte desenho normativo:

Tabela 12 - descrição

A		B	
Norma		Norma	
Hipótese	Consequência	Hipótese	Consequência
<i>A</i> pratica o fato gerador	<i>A</i> é sujeito passivo - deve recolher o crédito tributário (<i>B</i>) à <i>C</i> 	Com intuito de extinguir litígio instaurado, nos termos da lei, <i>A</i> fica desobrigado totalmente de <i>B</i> desde que conceda a <i>C</i> , <i>D</i> .	Se <i>A</i> concordar, deverá entregar a <i>C</i> , <i>D</i> , não devendo mais 
Extinção do crédito tributário <i>B</i> e surgimento da obrigação <i>D</i>			

Por fim, foi demonstrado que a remissão tributária é um ato unilateral que extingue a obrigação tributária principal, afastando do sujeito passivo o dever de pagar o tributo, não podendo ser concedida em hipóteses para além das delimitações legais, sob pena de ofensa ao princípio da igualdade, que nesta circunstância tem contornos de vedação à atividade legislativa. Quanto ao desenho normativo desse instituto, foram adotados os ensinamentos de Sacha Calmon, elencando-o como ato exonerativo externo ao desenho obrigacional, sendo descrito nos moldes infra:

Tabela 13 – descrição

Remissão	
<i>Hipótese de incidência</i>	<i>Consequência</i>
Haver obrigação de pagar tributo lançado ou não	Ficar o sujeito passivo dispensado de fazê-lo

Fonte: Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária.

Fixados esses conceitos, o trabalho passou à análise da figura da medida provisória no âmbito constitucional-tributário, demonstrando que esse veículo normativo pode ser utilizado, *cum grano salis*, para instituir anistia, transação e remissão, desde que demonstrado cabalmente o cumprimento dos requisitos de urgência e relevância para tanto, sendo imprescindível a aquiescência do Poder Legislativo ao juízo político exarado pelo presidente da república quando

for adotado esse expediente. Além desse controle democrático via legislativo, poderá também o ato normativo ser avaliado pelo Poder Judiciário, tendo esse o alvedrio para manifestar-se acerca do cumprimento dos limites constitucionais materiais e até mesmo os formais, observando se houve abuso na eleição dos critérios.

No entanto, a despeito das restrições para a utilização desses atos normativos para introjetar os institutos estudados, foram criados 22 programas extraordinários nos últimos dezessete anos por meio desse expediente de exceção, conforme dados do TCU. Em vista disso, ou se conclui que o Brasil viveu num cenário caótico de extrema imprevisibilidade econômico-fiscal nas últimas duas décadas, em que se justifica a urgência reiterada na utilização das medidas provisórias, ou que os poderes instituídos não estão atentos às determinações constitucionais, seja ao instituir, seja ao controlar, o que ao meu juízo parece mais provável.

Para dar maior praticidade ao estudo, passou-se a uma análise de quatro programas extraordinários instituídos na esfera federal nos últimos exercícios, sendo eles: “Refis da Copa”, “PRORELIT”; “RERCT” e “PERT”. Essa dissecação observou primeiramente os requisitos formalísticos na instituição de cada um desses, efetuando-se uma análise crítica da tramitação perante o Poder Legislativo. Em seguida, foi efetuada uma análise legal para, por fim, efetuar-se uma conceituação tributária do que havia sido instituído de fato.

Na contextualização do “Refis da Copa” observou-se problemas em sua tramitação, visto que esse foi criado inicialmente em medida provisória que versava sobre matéria completamente estranha ao programa, sendo incluída por iniciativa do relator da Comissão Mista sem que houvesse qualquer emenda nesse sentido e fora do prazo imposto na Resolução nº 1, de 2002, do Congresso Nacional. Além disso, a matéria foi desacompanhada de estudo de impacto econômico-financeiro, desobedecendo os ditames legais, sendo inclusive tratado pelo TCU, no momento do julgamento de contas do exercício financeiro de 2014, como mero parcelamento do crédito tributário.

Ultrapassadas essas críticas, demonstrou-se que o “Refis da Copa” era um programa com natureza jurídica híbrida (*sui generis*), variando conforme a situação factual. Nessa esteira, poderia ser mero parcelamento beneficiado, parcelamento acompanhado de anistia e/ou remissão e até mesmo uma transação tributária. Para qualificar corretamente, é necessário observar se há litígio ou não, sendo que, não havendo, não é transação, podendo ser tão somente parcelamento beneficiado acompanhado de anistia e/ou remissão, desde que houvesse a redução das multas, juros e honorários.

No entanto, quando o sujeito passivo já tinha iniciado litígio via contestação, ainda que administrativa, dos débitos cobrados e ele decidisse abdicar de sua argumentação jurídica, com

intento de ter os benefícios financeiros propostos pelo programa, operar-se-ia a transação, não podendo mais ele reportar-se à obrigação preexistente.

Na tramitação do “PRORELIT” foi constatado que o Poder Executivo subverteu o processo legislativo, porquanto inseriu nova Medida Provisória com o intuito de alterar o conteúdo normativo da primeira medida proposta, enquanto essa ainda se encontrava sob análise do Legislativo. Além disso, as Medidas Provisórias apresentadas não possuíam estudo de impacto-financeiro, o que foi inclusive advertido pelas Notas Técnicas da CONORF, o que levou os parlamentares a efetuarem uma verdadeira manobra teratológica para não apreciar a matéria, em clara ofensa aos preceitos de uma gestão orçamentária responsável. Não bastasse, foi demonstrado que o prazo de adesão ao programa foi modificado quando a matéria já estava sendo votada perante o plenário da Câmara Federal por meio de emenda de redação, em desrespeito às normas internas do Congresso Nacional.

No âmbito da análise tributária do programa, constatou-se que esse era verdadeiramente uma transação tributária, que somente poderia ser utilizada para inserção de créditos alvo de litígios, havendo concessões mútuas entre o contribuinte e o Fisco.

Na análise tributária do “RERCT”, demonstrou-se que esse era também uma transação tributária, visto que o litígio era latente por causa das ilicitudes cometidas pelos seus aderentes, sendo impossível caminho outro que não a contenda entre o Estado e o sujeito passivo. Neste sentido, ainda que não se estivesse perfectibilizado o litígio via processo administrativo e/ou judicial, esse já deveria ter ocorrido, até mesmo porque estavam os aderentes incorrendo em condutas até mesmo consideradas criminosas. Assim, ocorreu nesse programa uma autocomposição bilateral para fulminar os créditos tributários litigiosos.

Já no “PERT”, foi constatada a reapresentação de diversas medidas provisórias com mesmo conteúdo normativo das que já tinham sofrido rejeição tácita, bem como a inserção de medida provisória modificando o teor de texto legal já apreciado pelo Congresso Nacional e perfectibilizado em lei ordinária, expediente inconstitucional por desrespeitar a vontade exarada pelo Parlamento.

Além disso, na tramitação da MPV 785/2017 registrou-se a utilização do expediente de requerimento de impugnação de emendas sem pertinência temática pelo Senado Federal, prática que, a despeito de sua boa intenção, não tem qualquer fundamentação legal e suplanta o bicameralismo, visto que permite que a rejeição de dispositivos aprovados pela Câmara dos Deputados não retorne à Casa Iniciadora para reapreciação.

Do ponto de vista tributário, o “PERT” também possuía natureza jurídica híbrida, tal qual o “REFIS da COPA”, variando conforme a situação factual do pagamento adotado. Destarte, poderia o programa ser uma mera compensação favorecida, uma transação, um parcelamento acompanhado de anistia e/ou remissão, bem como apenas uma anistia acompanhada de remissão, o que ocorreu na possibilidade de extinguir crédito tributário via dação em pagamento de imóvel.

É óbvio que se reconhece que as renúncias de receitas públicas decorrentes de programas extraordinários são instrumentos legítimos de que dispõe o Poder Público para promover o desenvolvimento da economia e possibilitar o incremento de empregos e renda. Nesse contexto, quando bem aplicadas, a redução do crédito tributário devido pelo contribuinte que ostenta a condição de beneficiário mediante anistia e remissão, bem como a utilização de transação para mitigar os litígios tributários são extremamente bem-vindos, enquadrando-se perfeitamente numa política extrafiscal compatível com os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e da livre concorrência (CF, art. 150, II; art. 145, § 1º; art. 170, IV).

No entanto, em razão de tudo que foi exposto, parece que a utilização desses três institutos está extravagante, não sendo inclusive controladas as distorções perniciosas que estão sendo ocasionadas no ambiente tributário e econômico. Esse fato se avulta sobretudo por uma falta de conceituação clara de quando ocorrem verdadeiramente essas hipóteses no mundo fático, mormente por ter as políticas caráter multifacetado, valendo-se dos três institutos por muitas vezes de forma embaralhada.

Além disso, não parece ser válida a argumentação de que a estratégia de política fiscal de concessão de programas extraordinários é muito mais eficiente e economicamente positiva do que o uso da execução forçada, em vista dos resultados tardios e incertos das vias ordinárias, ainda que no exercício de 2017 os benefícios fiscais tenham sido responsáveis por 55,38% do total dos valores recuperados, enquanto a execução fiscal representou apenas 20,23%.²⁸⁶

É certo que há uma tentativa recente dos órgãos de controle de analisar os impactos financeiros ocasionados por essas políticas, como se pode observar do Acórdão do TCU TC 016.332/2017-2, do “Estudo sobre Impactos dos Parcelamentos Especiais” lançado pela RFB e da ADI 6027 pendente de julgamento perante o STF.

Contudo, ainda assim, esse debate está muito incipiente no Brasil, sendo imprescindível um diálogo institucional entre os Poderes com a missão precípua de ofertar aos cidadãos a

²⁸⁶PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números**. Dados de 2017, edição de 2018. Brasília, DF: PGFN, 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2019

efetivação dos direitos e princípios constitucionais tributários outorgados pelo Texto Constitucional, obedecendo as políticas de uma gestão orçamentária eficiente, promovendo um verdadeiro tratamento isonômico aos contribuintes.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross. Os pensadores. v. 2. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.
- ARTHASHASTRA. Tradução de: Antônio Lizar. Posição 8513 de 14166. Obra registrada na Biblioteca Nacional – RJ. Edição do Kindle.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v. 1.
- _____. **Teoria da Igualdade Tributária**. Ed. Malheiros. São Paulo.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARACHO JÚNIOR, José Alfredo de Oliveira; LIMA, Eduardo Martins de (Coord.). **Medidas Provisórias no Brasil: origem, evolução e perspectivas**. Belo Horizonte: Fórum, 2013.
- BARROSO, Luís Roberto. **O controle de constitucionalidade no direito brasileiro: exposição sistemática da Doutrina e análise crítica da jurisprudência**. 7ª ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.
- BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Transações Administrativas: um contributo ao estudo do contrato administrativo como mecanismo de prevenção e terminação de litígios e como alternativa ao ato administrativo, no contexto de uma administração pública mais democrática**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da norma jurídica tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.
- _____. **Lei de Responsabilidade Fiscal e a Gestão da Administração Pública**. Belo Horizonte: Educação e Cultura, 2008.
- Becker, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7ª ed. São Paulo: Noeses, 2018
- BEVILÁQUA, Clovis. **Direito das Obrigações**. Bahia: Livraria Magalhães, 1896.
- BÍBLIA sagrada. Tradução em português da Vulgata Latina por Pe. Antônio Pereira de Figueiredo. São Paulo: DCL, 2010.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. Trad. Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru. SP: EDIPRO. 2001.

_____. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos; ver. téc. Claudio De Cicco; apres. Tércio Sampaio Ferraz Júnior. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 10ª ed., 1999.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 03 jan. 2019.

_____. **Decreto-lei nº 1.146, de 31 de dezembro de 1970**. Consolida os dispositivos sobre as contribuições criadas pela Lei nº 2.613, de 28 de setembro de 1955, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1970-1979/decreto-lei-1146-31-dezembro-1970-375611-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Decreto-lei nº 276, de 28 de fevereiro de 1967**. Altera dispositivos da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-276-28-fevereiro-1967-376455-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 2848, de 7 de dezembro de 1940**. Código Penal. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848compilado.htm>. Acesso em: 15 de fev. 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998**. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc20.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Emenda Constitucional n. 32, de 11 de setembro de 2001**. Altera dispositivos dos arts. 48, 57, 61, 62, 64, 66, 84, 88 e 246 da Constituição Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc32.htm>. Acesso em: 22 de jun. de 2019.

_____. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Emenda Constitucional nº 93, de 8 de setembro de 2016**. Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc93.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Instrução Normativa MSP/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005.** Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais administradas pela Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e dá outras providências. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=12795>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971.** Institui o Programa de Assistência ao Trabalhador Rural, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1970-1979/leicomplementar-11-25-maio-1971-365204-norma-pl.html>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991.** Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1991/leicomplementar-70-30-dezembro-1991-354945-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 101, de 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília [DF]: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 11 de mai. de 2019

_____. **Lei nº 10.256, de 9 de julho de 2001.** Altera a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, a Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, a Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10256.htm>. Acesso em: 27 nov. de 2019.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 04 mar. 2019.

_____. **Lei Nº 4729, de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 24 out. 2019.

_____. **Lei nº 5172, de 25 e outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2017]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 13 mar. 2019.

_____. **Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973.** Institui o Código de Processo Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5869impressao.htm>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. **Mensagem nº 21, de 13 de janeiro de 2016.** Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-21.htm>. Acesso em: 16 out 2019.

_____. Ministério da Economia. **Nota SEI nº 40/2019/PGDAU-CDA-COAGED/PGDAU-CDA/PGDAU/PGFN-ME.** Estudo sobre o endividamento com a União e o FGTS em 2019. Processo SEI nº 10951.102460/2019-02. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/arquivos/2019/nota-sei-no-40_2019_pgdau-estudo-2019-1.pdf>. Acesso em: 24 out. 2019.

_____. Senado Federal. **Ofício nº 221/2017.** Brasília, DF: Senado Federal. 12 maio 2017. Assunto: Devolução de Medida Provisória. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1558183&filena me=Tramitacao-MPV+766/2017>. Acesso em: 03 set 2019.

_____. Senado Federal. **Resolução nº 15, de 13 de setembro de 2017.** Suspende, nos termos do art. 52, inciso X, da Constituição Federal, a execução do inciso VII do art. 12 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a execução do art. 1º da Lei nº 8.540, de 22 de dezembro de 1992, que deu nova redação ao art. 12, inciso V, ao art. 25, incisos I e II, e ao art. 30, inciso IV, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, todos com a redação atualizada até a Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=17763129>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial 1743483/RS.** Ementa. Relator: Ministro Herman Benjamin. 06 dez 2018. Brasília: STJ, 2018. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1743483&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 16 out. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário nº 718.874/RS, Distrito Federal. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 12 set. 2018. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+718874%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+718874%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/mrz6o9>> Acesso em 26 nov. 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 100.925-0/SP.** Ementa. Relator: Ministro Carlos Madeira. Brasília: STF, ano. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=193290>> acesso em 14 de abril de 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 26.603/DF, Distrito Federal. Relator: Ministro Celso de Mello. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 19 dez. 2008. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24%2ESCLA%2E+E+26603%2ENUME%2E%29+OU+%28MS%2EACMS%2E+ADJ2+26603%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/ph4ugft>> Acesso em 26 nov. 2018.

_____. Tribunal de Contas da União **Acórdão nº 2497/2018**. EMENTA. Relator: xx, 31 out. 2018. Processo nº 016.332/2017-2. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/TC-016.332%252F2017-2/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=225395f0-0e05-11ea-9bce-1ba5b6115091>>. Acesso em: 03 de jul. de 2019.

_____. Tribunal de Contas da União. **Relatório de Auditoria. Avaliação da Eficiência na Recureração de Créditos Tributários inscritos na Dívida Ativa da União. Oportunidades de Melhoria. Recomendações**. Unidade: Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Processo nº 016.332/2017-2. Disponível em: <<https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/TC-016.332%252F2017-2/%2520DTRELEVANCIA%2520desc%252C%2520NUMACORDAOINT%2520desc/0/%2520?uuiid=225395f0-0e05-11ea-9bce-1ba5b6115091>>. Acesso em: 03 de jul. de 2019.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 16. ed., ver. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de direito administrativo**. 27ª Ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CLÁUDIO. Desembargador Affonso. **Estudos de Direito Romano**. II VOLUME. (Direito das Causas). Rio de Janeiro. Pap e Typ. Marques Araujo & C. – R.S. Pedro 213 e 210. 1927.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Atividade Legislativa do poder executivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 12ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

COELHO. Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4ª. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2ª ed. Rio de Janeiro. Forense., 1993.

COMISSÃO DIRETORA DO SENADO FEDERAL. **Projeto de Lei do Senado nº 405, de 2016**. Concede novo prazo para adesão ao Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária (RERCT) de que trata a Lei no 13.254, de 13 de janeiro de 2016. Brasília, DF: Senado Federal. 8 de novembro de 2016. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3946776&ts=1567534331146&disposition=inline>>. Acesso em:

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição Constitucional Democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DE BUJAN. Frederico Fernández. **Deductio mercedis**, forma alternativa de 'garantía' del conductor. *Revue Internationale des droits de l'Antiquité* LIII (2006). Universités UNED et Upcomillas, Madrid.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. **Competência Tributária Residual e as Contribuições Destinadas à Seguridade Social**. 1. Ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2015.

DERZI, M. A. M.. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretoratividade como limitações constitucionais no poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses Ltda, 2009. v. 1.

DEXHEIMER, Vanessa Grazziotin. **Parcelamento tributário e direitos fundamentais: análise das cláusulas de confissão, de desistência e de renúncia**. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito). – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

DE PAULA JUNIOR, Aldo. SALUSSE, Eduardo Perez. ESTELLITA, Heloisa (org.). **Regime especial de regularização cambial e tributária (RERCT): aspectos práticos**. São Paulo: Noeses, 2016.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 27ª. Ed. São Paulo: Atlas, 2014. P. 67

ESTADOS UNIDOS DO BRASIL. Lei nº 3071, de 1º de janeiro de 1916. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [2017]. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L3071.htm >. Acesso em:

FAIM FILHO. Eurípedes Gomes. A Remissão no Direito Tributário Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**. Porto Alegre, v.12, p. 111-120, 1996.

FERRAZ JR. Tercio Sampaio. Remissão e Anistia Fiscais: sentido dos conceitos e forma constitucional de concessão. **Revista Dialética de Direito**, nº 92, São Paulo: 2003

_____. Confissão de débito, parcelamento e rediscussão dos fatos. **Revista Fórum de Direito Tributário** – RFDT, Belo Horizonte, ano 8, n. 45, p. 9-23, maio/jun. 2010.

FERRAZ, Luciano; GODOI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho Spagnol. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Do Processo Legislativo**. 7. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012

FERREIRA NETO, A. M.. A declaração de inconstitucionalidade da chamada 'contribuição do Funrural' pelo STF e a inviabilidade de sua cobrança com base na Lei 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 183, p. 11-12, 2010.

FURTADO, Maurício. Borça Jr., Gilberto. BARBOZA, Ricardo de Menezes. **A recuperação do PIB brasileiro em recessões: uma visão comparativa**. Blog do Ibpe, São Paulo, 02 mai 2019. Mercado. Disponível em: < <https://blogdoibpe.fgv.br/posts/recuperacao-do-pib-brasileiro-em-recessoes-uma-visao-comparativa> >. Acesso em: 05 maio 2019.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil: obrigações**. Volume 2. 15ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2014.

GALVÃO, Fernando. **Direito penal: parte geral**. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. **Tributação e orçamento nos 25 anos da Constituição de 1988**. Revista de Informação Legislativa. Ano 50, número 200, out./dez. 2013.

_____. Proteção da Segurança Jurídica e guinadas jurisprudenciais em matéria tributária: análise da doutrina atual e de alguns casos recentes. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). **Grandes questões atuais do direito tributário**. 16. v. São Paulo: Dialética, 2012.

GODOY, Arnaldo de Sampaio Moraes. **Transação tributária: introdução à Justiça Fiscal Consensual**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. Medidas provisórias. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, 1991.

GRILLO, Fabio Artigas. **Transação e justiça tributária**. 2012. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

GUIMARÃES, Ulysses. **Diário da Assembléia Nacional Constituinte**, n. 003, Brasília – DF, 4 de fev. p. 21, 1987. Disponível em: <<http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/003anc04fev1987.pdf#page=3>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

HUNGRIA, Nelson. **Novas Questões Jurídico-Penais**. Rio de Janeiro: Editora Nacional de Direito, 1945.

HIROMI, Higuchi. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10-01-2016** – 41ª Ed. São Paulo: IR Publicações. 2016.

INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. **Relatório de Acompanhamento Fiscal**. Junho de 2019. Disponível em <http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/558196/RAF29_JUN2019_Conjuntura_Fiscal.pdf>. Acesso em: 16 jun 2019.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução João Baptista Machado. 7ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KZAM NETO, Calilo Jorge. **A Norma de Anistia no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LEVY, Joaquim Vieira Ferreira. BRASIL. EM nº 122/2015 MF. 09 de setembro de 2015. Projeto de Lei nº 2960/2015. Ementa do pl. Brasília: Câmara dos Deputados, data 10 de setembro de 2015. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=D7EB3130C88>

1E0532B7D17732D44F9BD.proposicoesWebExterno1?codteor=1384000&filename=Tramita
cao-PL+2960/2015>. Acesso em: 24 fev. 2019

LIMA, Flávia. Recuperação de renda tem o seu pior momento da história. **Folha de S. Paulo**, São Paulo, 25 abr 2019. Mercado. Disponível em: <<https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2019/04/recuperacao-da-renda-tem-o-seu-pior-momento-na-historia.shtml>>, Acesso em: 05 maio 2019.

LOBATO, Valter de Souza. **O regime jurídico-constitucional das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social**: a importância basilar e estruturante da finalidade e os demais limites ao poder de tributar. Belo Horizonte: UFMG/Faculdade de Direito, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. A transação no direito tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 75, dez. 2001.

_____. Efeitos da Medida Provisória rejeitada. **Revista dos Tribunais**, São Paulo, ano 83, n. 700, p. 46-47, fev. 1994.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 5, n. 28, jul/ago. 2007.

_____. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othom de; GUIMARÃES, Vasco Branco. (org.) **Transação e arbitragem no âmbito tributário**. Homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso. São Paulo: Ed. Fórum, 2008.

MAIS de R\$4,5 bilhões de ativos no exterior foram regularizados na segunda etapa do RERCT. Ministério da Fazenda. **Notícias**. Publicado em 03 ago 2017. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2017/agosto/mais-de-r-4-5-bilhoes-de-ativos-no-externo-foram-regularizados-na-2a-etapa-do-rerct>>. Acesso em: 15 out 2019.

MANEIRA, Eduardo. **A Adesão a Parcelamentos Especiais (REFIS e PAES), Com ou Sem Desistência de Ações Judiciais, e a Posterior Invalidação do Tributo pelo STF – o Caso da Lei n. 9.718/98**. Rev. Inter. De Dir. Tribut., Belo Horizonte, v.6, jul./dez. 2006, p. 187

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal**. Disponível em: <<http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2014/10/29/0f4aaac065607p.doc>> Acesso em 30 abr 2017.

_____. **Adesão a programa de parcelamento especial com vistas à obtenção de regularidade fiscal. Submissão à imposição legal de desistência de ação e renúncia às alegações de direito fundamentadoras da discussão judicial. Disponibilidade do direito que, para além de não ter sido manifestada livremente, não prevalece em face de alteração da situação jurídica representada pelo reconhecimento da inconstitucionalidade da lei 9718/98. Insubsistência do crédito tributário parcelado, no que concerne à majoração da base de cálculo do pis e da cofins. Insubsistência da transação e da coisa julgada.**

Instrumentos processuais cabíveis para sua desconstituição – Número do parecer: 0670/08 - P2008-008 GRUPO ives-fat - IGSM/FFRS/P2008-008 VIA PUBLICAÇÃO. São Paulo, 04 de abril de 2008. P. 78 Disponível em: <<http://gandramartins.adv.br/parecer/aspectos-controvertidos-na-adesao-do-programa-do-parcelamento-especial-com-vistas-a-obtencao-de-regularidade-fiscal-parecer/>>. Acesso em: 09 out 2019.

MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 00060/2017 MF. 31 de maio de 2017. *In*: Medida Provisória Nº 783, de 31 de maio de 2017. Institui o programa especial de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 31 maio 2017. Edição extra. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2019.

MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 00143/2016 MF. 16 de dezembro de 2016. *In*: Medida Provisória Nº 753, de 19 de dezembro de 2016. Altera a Lei nº 13.254, de 13 de janeiro de 2016, para dispor sobre o compartilhamento de recursos. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 19 dez 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Exm/Exm-MP-753-16.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2019.

MEIRELLES, Henrique de Campos. BRASIL. EM nº 00152/2016 MF. 30 de dezembro de 2016. *In*: Medida Provisória Nº 766, de 4 de janeiro de 2017. Institui o Programa de Regularização Tributária junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil e à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 05 jan 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-766-17.pdf>. Acesso em: 23 fev. 2019.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e controle de constitucionalidade: estudos de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2004.

_____. **Curso de direito constitucional**: Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco. 2. ed. ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MIRANDA, Pontes. **Direito das Obrigações**: Extinção das dívidas e obrigações. Dação em soluto. Confusão. Remissão de dívidas. Novação. Transação. Outros modos de extinção. TOMO XXV. Atualizado por Nelson Nery Jr., Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MONTANTE arrecadado com a repatriação foi de R\$1,6 bilhão. Confederação Nacional de Municípios. **Notícias**. Publicado em: 03 ago 2017. Disponível em: <<https://www.cnm.org.br/comunicacao/noticias/montante-arrecadado-com-a-repatriacao-foi-de-r-1-6-bilhao>>. Acesso em: 15 out 2019.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 24ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOREIRA, João Batista. Fundamentos da equidade no Direito Tributário Brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**. N. 130: 12-39.out./dez., 1977. Rio de Janeiro.

NOTA TÉCNICA UNAFISCO Nº 03/2017. Parcelamentos Especiais (Refis): Prejuízo para o Bom Contribuinte, a União, os Estados, o Distrito Federal e para os Municípios. Disponível em: <http://unafiskonacional.org.br/img/publica_pdf/nota_tcnica_Unafisco_no_03_2017.pdf> Acesso em: 23 set de 2019

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. **Direito Tributário e diálogo institucional**. Niterói, RJ: Impetus, 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. **Convenção sobre Assistência Mútua Administrativa em Matéria Tributária emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010**. Programa BEPS - Base Erosion and Profit Shifting. Cannes: OCDE, 2011. (OCDE). Disponível em: <>. Acesso em

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. 1. Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, Walter. **Parecer nº de 2015**. Da COMISSÃO ESPECIAL DE DESENVOLVIMENTO NACIONAL (CEDN), sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 186, de 2015 (nº 2.960/2015, na Casa de origem), de iniciativa de iniciativa do Presidente da República, que dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de recursos, bens ou direitos de origem lícita, não declarados ou declarados incorretamente, remetidos, mantidos no exterior ou repatriados por residentes ou domiciliados no País, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2015. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4548558&ts=1567531221364&disposition=inline>>. Acesso em: 15 out 2019.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Comentários à Constituição de 1967**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1968, t. 3.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL & SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. (Brasil). **Portaria Conjunta n. 6, de 22 de julho de 2009**. Dispõe sobre pagamento e parcelamento de débitos junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e à Secretaria da Receita Federal do Brasil, de que tratam os arts. 1º a 13 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, e estabelece normas complementares à Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 10 de março de 2009, que dispõe sobre o parcelamento de débitos para com a Fazenda Nacional, de que tratam os arts. 1º a 13 da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=20630>>. Acesso em: 05 set. 2019.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. **PGFN em Números**. Dados de 2017, edição de 2018. Brasília, DF: PGFN, 2018. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros-2014/pgfn_em_numeros_final_2_web.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2019.

RECEITA fala sobre diferença entre valores declarados e arrecadados no Rerct. Ministério da Fazenda. **Notícias**. Publicado em 07 nov 2016. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/noticias/2016/novembro/receita-fala-sobre-diferenca-entre-valores-declarados-e-arrecadados-no-rerct>>. Acesso em: 15 out. 2019.

REIS, Elcio Fonseca. **O princípio da boa-fé e o planejamento tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. 240p.

RIBEIRO. Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária. Do Autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 45 n. 177 jan./mar. 2008. P. 215 - 222

SAMPAIO, José Adércio Leite. **A constituição reinventada pela jurisdição constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

SANTI. Eurico Marcos Dinis de. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, Cecília de Almeida. **Diálogos institucionais e ativismo**. Curitiba: Juruá, 2012.

SILVA JÚNIOR. Manoel Alves da. Relatório da Comissão Especial Destinada a Proferir Parecer ao Projeto de Lei Nº 2.960, de 2015, do Poder Executivo, que "Dispõe sobre o Regime Especial de Regularização Cambial e Tributária de Recursos, Bens ou Direitos de Origem Lícita não Declarados, Remetidos, Mantidos no Exterior ou Repatriados por Residentes ou Domiciliados no País, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1404645&filena me=Tramitacao-PL+2960/2015>. Acesso em: 15 out 2019.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Direito Tributário Sancionador**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Virgílio Afonso da. O STF e o controle de constitucionalidade: deliberação, diálogo e razão pública. **Revista de Direito Administrativo**, v. 250, 2009.

SUNDFELD, Carlos Ari; PINTO, Henrique Motta . Três Desafios para Melhorar a Jurisdição Constitucional Brasileira. In: VOJVODIC, Adriana et al. (Org.). **Jurisdição Constitucional no Brasil**. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, v. 1.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como Medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e

eficiência administrativa. **Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT**, Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=12926>>. Acesso em: 26 agosto 2016.

Princípios da segurança jurídica e transação em matéria tributária. Os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008. P. 308