



## TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO POLÍTICA PÚBLICA E A IMPORTÂNCIA DO GASTO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO DE CONTROLE

*Lídia Maria Ribas\**

*Hendrick Pinheiro\**

### Resumo

O presente artigo propõe uma análise dos programas de transação tributária como política pública, com foco na necessidade de submissão destes ao sistema orçamentário de gastos tributários de forma a viabilizar seu controle. A análise é conduzida a partir de uma revisão da doutrina nacional e exame da legislação aplicável. Em um primeiro momento, apresenta-se a transação como ferramenta de política pública destinada à realização de objetivos extrafiscais. A seguir, apresenta-se o sistema de gastos tributários no Brasil e a importância de sua adoção como critério de controle dos programas de transação tributária. Por fim, conclui-se que os gastos tributários associados aos programas de transação convertem-se em custo da desigualdade dos contribuintes, passível de confronto com os resultados obtidos no intuito de construir uma perspectiva sobre sua eficiência na realização dos objetivos almejados.

---

\* Doutora e Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP. Realizou Pós-doutorado: na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em Direito Público; na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa e em Ciências Jurídicas e Sociais, na Universidade do Museo Social da Argentina UMSA/IEAT - Instituto Educacional Almirante Tamandaré. Advogada e Economista, com graduação em Formação de Professores e em Administração de Empresas pela Universidade Católica Dom Bosco. Possui especialização em Elaboração e Análise de Proj. de Desenv. Regional, pelo Centro de Treinamento Para o Desenvolvimento Econômico, IPEA-CENDEC; especialização em Metodologia do Ensino Superior, pela Universidade Federal de Mato Grosso do Sul; especialização em Análise de Sistemas, pela Ctis Informática e Sistemas Ltda; especialização em Direito Civil e Empresarial, pelas Faculdades Unidas Católicas de Mato Grosso. Tem experiência na área de Direito e Economia, com ênfase em Direito do Estado e Gestão Pública, atuando principalmente nos seguintes temas: direito tributário, direito ambiental e constitucional, processo administrativo tributário, penal tributário, políticas públicas, monitoramento e avaliação. Pesquisadora e professora na graduação e na pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Mato Grosso do Sul - UFMS e da Universidade Anhanguera - UNIDERP. Líder do Grupo de Pesquisas no CNPq - Direito, Políticas Públicas e Desenvolvimento Sustentável. É membro do Centro de I&D sobre Direito e Sociedade - CEDIS (UNL) e associada ao CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Avaliadora do MEC (banco de avaliadores do INEP). Atua como parecerista ad hoc para avaliação de eventos, de revistas e de projetos científicos

\* Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP (em curso). Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela USP (2017). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2011). Foi laureado com o Prêmio Geraldo Ataliba de Direito Tributário (2015) e Prêmio Aires Barreto de Direito Tributário Municipal (2017), concedidos pelo Instituto Geraldo Ataliba (IGA-IDEPE) por ocasião do Congresso Brasileiro Brasileiro de Direito Tributário. Foi o segundo colocado no concurso de teses Prêmio Sacha Calmon de Direito Tributário, conferido no Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário - ABRADT (2018). Também teve artigos premiados no IX Seminário Nacional de Gestão Fiscal Municipal (2017), organizado pela AAFIT/SP - Associação dos Auditores-Fiscais Tributários do Município de São Paulo, e no II Fórum de Direito, Ética e Combate a Corrupção do Tribunal de Contas do Mato Grosso do Sul - TCE/MS (2017).

## Palavras-chave

direitos fundamentais; extrafiscalidade; controle orçamentário, planejamento; gestão de conflitos.

## TAX TRANSACTION AS A PUBLIC POLICY AND THE IMPORTANCE OF TAX EXPENDITURE AS CRITERIA FOR ITS CONTROL

### Abstract

This article proposes an analysis of the tax transaction programs as public policy, focusing on the need to submit them to the budget system of tax expenditure in order to enable its control. The analysis is conducted from a review of the national doctrine and the examination of the applicable legislation. At first, the transaction is presented as a public policy tool to achieve extra-fiscal goals. Following to that, the system of tax expenditure in Brazil and the importance of its adoption as criteria for controlling the tax transaction programs are presented. Finally, it can be concluded that the tax expenses associated with the tax transaction programs become the cost of the taxpayers' inequality, which can be compared with the results obtained in order to build a perspective on their efficiency in achieving the desired objectives.

### Key words:

fundamental rights; extra fiscal; budget control, planning; conflict management.

## 1 INTRODUÇÃO

A transação tributária é um instrumento colocado à disposição da Administração pelo Código Tributário Nacional - CTN. Pode ser tomada como um mecanismo alternativo na resolução de conflitos<sup>1</sup>, cuja utilização, nos termos do art. 171, do CTN, depende de lei específica, que estabeleça as condições para a sua celebração, mediante concessões mútuas, de um negócio jurídico que importe na eliminação do conflito, abrindo caminho para a extinção do crédito tributário.

Reconhecer a transação tributária como instrumento de gestão de conflitos – ou seja, com finalidades que transcendem a fiscalidade - impõe uma análise destes programas sob o paradigma das políticas públicas. A busca de objetivos de caráter extra-fiscal demanda que as normas envolvidas na criação e estruturação de um programa de transação tributária sejam orientadas para o atendimento de objetivos específicos.

Atribuir tratamento de política pública aos programas de transação tributária significa refletir sobre os objetivos que se pretende atingir em função dos custos públicos associados. Nesta toada, revela-se a importância da sistemática de apuração e registro orçamentário dos gastos tributários indiretos envolvidos no processo de elaboração e implementação dos programas de transação.

O presente artigo tem o objetivo de apontar que tratar tais programas como políticas públicas implicam a necessidade de submetê-los ao sistema de gastos tributários indiretos, de forma a viabilizar a transparência de seus custos e, consequente-

<sup>1</sup> RIBAS, Lúcia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em material tributária. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, v. 11, n. 49, p. 43-64, mar./abr. 2003.

mente, seu controle. A metodologia utilizada será a revisão da doutrina nacional e legislação aplicável.

Em um primeiro momento, é proposta uma visão da transação tributária como instrumento de política pública para a realização de finalidades extrafiscais. Em seguida, o sistema dos gastos tributários é apresentado como importante mecanismo de controle dos programas de transação.

## 2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA, EXTRAFISCALIDADE E POLÍTICA PÚBLICA

Entende-se política pública como uma atividade, um conjunto organizado de normas e atos unificado pela sua finalidade. Deve-se distinguir a política dos atos, das decisões e das normas que a compõem, que possuem uma natureza heterogênea e estão submetidos a um regime jurídico próprio<sup>2</sup>.

O direito tributário pode instrumentalizar a concretização de políticas públicas, quer garantindo um fluxo de recursos financeiros necessários para seu financiamento, com a instituição de tributos vinculados a uma finalidade (como as contribuições), quer por meio de normas que incentivam ou desestimulam determinadas práticas, normas estas que buscam a adesão dos Contribuintes que pretendam se enquadrar em determinados benefícios ou evitar cargas tributárias mais elevadas<sup>3</sup>.

A transação tributária, hipótese de extinção do crédito tributário integrante do rol de hipóteses do art. 156 e regulada pelo art. 171 do CTN, pode ser tomada como instrumento da atuação estatal, destinado ao atendimento de objetivos específicos.

Neste contexto, a formulação dos programas específicos de transação tributária – como os inúmeros “Refis” implementados em todas as esferas de governo – deve se dar no contexto de uma política pública, estruturada a partir de objetivos concretos e metas a serem atingidas a partir de uma visão global e não em razão de necessidades circunstanciais, derivadas de análises microeconômicas<sup>4</sup>.

Encarar os programas de transação tributária como políticas públicas significa conferir-lhes um tratamento estrutural, que parte dos objetivos estabelecidos por planejamento cogente, para acompanhar seu desempenho e medir seus resultados. Em tal contexto, o planejamento é aspecto fundamental das políticas de transação.

O planejamento enquanto método de atuação estatal é uma exigência que condiciona a utilização da transação como elemento de intervenção no domínio econômico, na modalidade de fomento, nos níveis estadual e municipal. A deficiência de planejamento torna difícil o controle de tais programas<sup>5</sup>. Adotar esta postura é coerente

<sup>2</sup> BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 104.

<sup>3</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas**. In DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). *Tributação e desenvolvimento, homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 211.

<sup>4</sup> BOECHAT, Stephan Righi. **Direito e políticas públicas: uma visão jurídica para os Programas de Parcelamento Especial (REFIS)**. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE*, Belo Horizonte, ano 4, n. 7, p. 101-118, mar./ago. 2015, p. 115.

<sup>5</sup> PINHEIRO, Hendrick. **Planejamento e controle: uma reflexão sobre ética**. *Revista Contas Abertas*, v. 3, n. 3, pp. 24-27, 2017.

te com um controle que submete a escolha do administrador a critérios racionais, pelos quais meios e fins são articulados para o atingimento de objetivos específicos<sup>6</sup>.

A utilização de elementos da tributação – como a transação - com objetivos que transcendem à função fiscal não é recente. Dá-se o nome de extrafiscalidade à utilização de instrumentos tributários com vistas à realização de outros fins previstos pelo ordenamento jurídico, que não a mera arrecadação de numerários<sup>7</sup>. No paradigma da extrafiscalidade “arrecada-se mais com a intenção de buscar estimular ou desestimular certos comportamentos (desencorajar a manutenção de latifúndios improdutivos, por exemplo), do que encher as burras do Estado”<sup>8</sup>. Neste processo, atenua-se a utilização da capacidade contributiva como critério para a gradação imposto pela necessidade de tratamento igualitário entre os cidadãos, em nome da realização de outras finalidades também relevantes ao sistema jurídico<sup>9</sup>.

A igualdade na repartição de cargas entre os sujeitos é um dos fins do sistema tributário, imposto pelo princípio da igualdade na tributação e operacionalizado pelo critério da capacidade contributiva, que, idealmente<sup>10</sup>, atribui o peso da tributação na medida da extensão da riqueza manifesta pelo sujeito. Ou seja, no regime da fiscalidade, impera a capacidade contributiva com o objetivo de promover a igualdade, já na extrafiscalidade, os objetivos escolhidos são externos ao sistema tributário, razão pela qual o critério da capacidade contributiva (igualdade de cargas) se torna secundário em nome de objetivos outros<sup>11</sup>.

Para Paul KIRCHHOF o princípio da capacidade contributiva enquanto máxima fundamental da tributação, princípio que impõe que “a carga tributária individual deve ser dimensionada em conformidade com a capacidade de cada indivíduo prover prestações tributárias de acordo com as suas condições econômicas”<sup>12</sup>. Neste paradigma, a capacidade econômica seria a régua da igualdade a orientar a distribuição da carga tributária entre os indivíduos. Todavia, esclarece que este critério não se aplica à tributação extrafiscal, para a qual o critério de diferenciação entre os Contribuintes seria a “capacidade de obediência a uma recomendação comportamental transmitida por meio do tributo”<sup>13</sup>.

---

<sup>6</sup> DURAN, Patrice, *L'Analyse des Politiques Publiques en Perspective, de la Crise du Politique à sa Reconstruction*, Revue Française de Science Politique, vol. 46, no 1, Paris, Presses de Sciences Po, fev. 1996, pp. 108-118, p. 109.

<sup>7</sup> CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **IPTU e Progressividade, igualdade e capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 96.

<sup>8</sup> HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 88.

<sup>9</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. Ed., São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76.

<sup>10</sup> Mesmo na tributação com fins fiscais, é incompatível uma ideia de absoluta de igualdade de cargas. Em sua análise da literatura econômica, Charles BRIGGS conclui que a igualdade entre os Contribuintes é de difícil aferição e não necessariamente precisa ser atingida pela repartição de cargas, posto que dentro de uma mesma faixa contributiva podem, tomando com base outros fatores econômicos, ser incluídos indivíduos desiguais (*Taxation is not for fiscal purpose only. American Bar Association Journal*, v. 52, jan. 1966, p. 48).

<sup>11</sup> Como destaca Luis Eduardo SCHOUERI, A Constituição limita a atividade do legislador tributário estabelecendo a capacidade contributiva como parâmetro para a aferição da igualdade entre sujeitos, todavia não é este o único parâmetro (**Normas tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 24).

<sup>12</sup> KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

<sup>13</sup> *Idem*, p. 40.

Na finalidade fiscal busca-se a distribuição igualitária da carga tributária entre os Contribuintes. No direito brasileiro, por força do art. 145, §1º da CRFB, a capacidade contributiva foi eleita como critério de diferenciação entre os Contribuintes; uma perspectiva que reparte as cargas com base na capacidade econômica manifestada pelo Contribuinte, aproximando critério e finalidade, ambos localizados dentro da própria tributação (fim interno). Já no campo da extrafiscalidade, identifica-se um afastamento entre critério e finalidade. Sai de cena a capacidade contributiva como vetor de controle das medidas e entra uma finalidade externa ao sistema tributário, a legitimar o tratamento desigual entre os Contribuintes<sup>14</sup>.

Contudo, é importante destacar que a capacidade contributiva segue desempenhando um importante papel no controle das políticas públicas implementadas por meio de normas tributárias com finalidades extrafiscais. Neste contexto, a capacidade contributiva é critério de igualdade horizontal<sup>15</sup> entre os contribuintes, adotado para diferenciar os indivíduos afetados pela medida.

Os direitos fundamentais do Contribuinte não podem ser absolutamente ignorados na aplicação de normas com finalidade indutora. Mesmo nos programas instituídos com vistas a promover objetivos econômicos específicos, a capacidade contributiva deve ser respeitada, em especial em seus aspectos de proteção ao mínimo existencial e vedação ao confisco<sup>16</sup>.

O princípio da capacidade contributiva garante intributabilidade da parcela do patrimônio e recursos que garantem o mínimo existencial. Assim, medidas extrafiscais, ainda que orientadas ao atendimento de uma finalidade externa ao sistema tributário, devem garantir a manutenção do mínimo existencial.

A capacidade contributiva também estabelece um teto para a atuação do legislador tributário, representado pela vedação à tributação com finalidade confiscatória. O manejo de políticas fiscais com finalidades externas ao direito tributário deve, nesta linha, respeitar o princípio do não-confisco, evitando a tributação da própria fonte dos rendimentos.

No caso das políticas de transação tributária, não se vislumbra a possibilidade de ofensa direta à capacidade contributiva dos destinatários, na medida em que os estímulos oferecidos com vistas a reconduzir os Contribuintes a uma situação de regularidade fiscal, por definição, devem ser positivos. Todavia, a previsão de multas de caráter confiscatório, como sanção pelo descumprimento das regras do programa, poderia ser questionada a partir da capacidade contributiva.

Ao final, esta digressão tem por objetivo demonstrar que tratar os programas de transação como políticas públicas impõe uma reflexão sobre a igualdade dos contribuintes destinatários. Conferir tratamento diferenciado aos destinatários do programa de transação – com vistas a induzir a adesão – implica no afastamento do critério da capacidade contributiva em favor de outras finalidades a ser protegidas (como o estímulo à atividade econômica).

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 167.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luis Eduardo. **Livre Concorrência e Tributação**. In. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2007, p. 252.

<sup>16</sup> DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Dialética da tolerância fiscal**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: PUC, 2014, p. 151-152.

Neste processo, a avaliação dos custos públicos associados, decorrentes dos incentivos oferecidos pela Administração Tributária aos contribuintes, é essencial para o controle deste tipo de política pública. Assim, os custos associados aos programas de transação – apurados a partir do regime de gastos tributários indiretos – podem ser confrontados com os objetivos que se pretende atingir.

### 3 GASTO TRIBUTÁRIO COMO CRITÉRIO DE CONTROLE

A expressão “*tax expenditure*” foi difundida pela obra de Stanley SURREY<sup>17</sup>, que assim designou o processo de apuração e registro do custo estimado da perda de receita decorrente da implementação de benefícios fiscais.

No Brasil, esta sistemática “*tax expenditure*”, expressão que pode ser traduzida para o português como “gastos tributários”<sup>18</sup>, foi adotada pela CRFB (art. 165, § 6º), que tornou obrigatória a apuração e registro do impacto das renúncias de receita no processo orçamentário.

Ao regular os gastos tributários, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) estabeleceu que a LDO deverá ser instruída com “demonstrativo da estimativa e compensação da renúncia de receita” (art. 4º, § 2º), bem como previu critérios para o controle da legalidade na concessão dos benefícios (art. 14).

Hugo de Brito MACHADO reconhece que, na perspectiva teleológica, o regime dos gastos tributários na Lei de Responsabilidade Fiscal visa “evitar que sejam concedidas pelo legislador vantagens a certos Contribuintes sem uma razoável justificação, deixando a Fazenda Pública de arrecadar tributos a ela indiscutivelmente devidos”<sup>19</sup>. O referido autor parte dessa premissa para refutar aplicação do sistema de controle dos gastos tributários à transação tributária, por considerar que esta toma por base créditos sobre os quais paira dúvida sobre a legitimidade. Para ele o conflito, pressuposto da transação, significaria que os débitos envolvidos são discutíveis e, portanto, não haveria tratamento privilegiado aos Contribuintes que aderissem ao programa.

Ainda que se concorde com a função teleológica dos gastos tributários, reputa-se que a posição do aludido autor sobre a adequação deste regime à transação tributária merece ser combatida. Isto porque, sua posição desconsidera uma premissa essencial da transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro: no Brasil, aquela ocorre sobre obrigações tributárias já constituídas juridicamente.

<sup>17</sup> SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. *Boston College Industrial and Commercial Law Review*, v. 17, n. 5, p. 679-725, June 1976. p. 681.

<sup>18</sup> VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. 97 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981. p. 1.

<sup>19</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARAES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 111-135.

Como bem lembra Eurico Marcos Diniz DE SANTI<sup>20</sup>, a utilização do instituto da Transação Tributária pressupõe a cobrança de créditos legítimos, ou seja, aqueles sobre os quais não paira dúvida sobre a legalidade. A dúvida, na transação, refere-se à conveniência econômica do pagamento em determinado momento. Neste contexto, as concessões recíprocas da transação teriam por fim equilibrar o cálculo econômico sobre a conveniência do pagamento em determinado momento. Em outras palavras, a fazenda abre mão de parte de débito certo, por meio de anistia, remissão ou concessão de prazo ou parcelamento, em nome de receber determinado crédito certo, porém, não adimplido por questões inerentes ao devedor; e este, por sua vez, entende que as “vantagens” oferecidas valem o desembolso imediatamente.

Assumindo a legitimidade do crédito como premissa, deve-se considerar que a transação no direito tributário sempre vai representar um tratamento desigual entre os Contribuintes que pagaram em dia e aqueles que vierem a fazê-lo posteriormente em função dela.

Partindo da premissa que a Transação Tributária se assenta sobre créditos legítimos, porém inadimplidos no prazo de vencimento, quer-se posicionar que, embora justificada em seus objetivos, a Transação Tributária promove um tratamento desigual entre Contribuintes em situação semelhante.

Em crítica severa ao primeiro REFIS federal, André Ramos TAVARES sustenta potencial ofensa ao princípio da isonomia, pois o programa propõe uma discriminação entre sujeitos que cumpriram seus deveres tributários em detrimento dos recalci-trantes, “uma vez que concede um tratamento mais benéfico aos inadimplentes que deixaram de cumprir as obrigações, sem considerar, que nas mesmas condições adversas, os demais esforçaram-se para cumpri-las”<sup>21</sup>.

Tal crítica merece obtemperação. Aceitar a transação como ferramenta de política pública significa entender possível que o Estado utilize do seu poder de indução para equilibrar a capacidade de pagamento do setor privado com a necessidade de um fluxo constante de recursos ao sector público<sup>22</sup>.

Como elemento de indução, a transação tributária tem por objetivo a realização de objetivos alheios à realização da capacidade contributiva, principal aspecto da igualdade do sistema tributário. Como destaca Klaus TIPKE, os ordenamentos tributários são, em regra, pluralísticos, ou seja, formados por normas que remontam tanto ao princípio da capacidade contributiva quanto ao princípio do Estado Social<sup>23</sup>. Normas tributárias podem ser tomadas em seu objetivo social como instrumentos de intervenção que visam o atendimento de objetivos que vão muito além do escopo financeiro.

---

<sup>20</sup> DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação?** In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). *Princípios e limites da tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 609.

<sup>21</sup> TAVARES, André Ramos. **REFIS: Aceitação das cláusulas pactuadas e os limites do acordo bilateral em face dos direitos individuais**. In VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa (coord.). *REFIS: Aspectos Jurídicos Relevantes*. Bauru: EDIPRO, 2001, p. 51.

<sup>22</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade do Estado Intervencionista**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 51.

<sup>23</sup> TIPKE, Klaus. **Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário**. In MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 523.

Pode-se identificar uma posição mais benéfica do grupo atingido por programa de transação tributária que se utiliza de anistia e remissão em relação àqueles sujeitos ao regime regular de tributação. Este tratamento desigual, que não toma como critério de diferenciação entre os sujeitos a capacidade contributiva, somente se justifica em um fim externo à própria tributação, ou seja, em um objetivo extrafiscal<sup>24</sup>.

A transação tributária, operacionalizada por um conjunto de condições favoráveis para a eliminação de controvérsias em torno do crédito tributário que impedem sua satisfação, pode ser enquadrada como medida extrafiscal conduzida com vistas a reconduzir os devedores a uma situação de conformidade. Deve-se ressaltar, neste ponto, que a justificativa para o tratamento desigual dos devedores atingidos pelos programas de transação em relação aos Contribuintes que mantiveram sua regularidade fiscal é o valor tomado como socialmente relevante que legitimou a própria instituição do programa.

Como exemplo, é possível retomar o Programa Especial de Regularização Tributária – PERT (Lei n. 13.463, de 24 de outubro de 2017), por meio do qual o Governo Federal ofereceu condições favoráveis à quitação de dívidas fiscais como medida para auxiliar, principalmente às empresas, diante da instabilidade econômica.

A partir da análise da Exposição de Motivos da Medida Provisória que instituiu o referido programa (EM nº 00060/2017 MF<sup>25</sup>) é possível concluir que trata-se de uma medida de incentivo, de natureza anticíclica, que visa oferecer condições favoráveis para a retomada da regularidade fiscal dos Contribuintes afetados por conjuntura desfavorável.

Neste ponto, para a correta análise dos prejuízos e benefícios impõe-se a necessidade de um planejamento transparente, que identifique o real custo desta medida – representado pelas eventuais renúncias fiscais envolvidas - e os objetivos específicos que se objetiva alcançar, como o universo de Contribuintes elegível ou o seu impacto estimado na economia.

O déficit de igualdade provocado pelo afastamento do critério da capacidade contributiva – que equilibrava a repartição das cargas conforme a extensão da riqueza manifestada pelos sujeitos – somente se justifica nos objetivos (externos ao sistema tributário - extrafiscais) que se pretende atingir com o programa. Uma vez que os objetivos a serem implementados justificam o tratamento tributário desigual entre os sujeitos, sendo indispensável, para o estabelecimento de uma perspectiva de controle, que estes objetivos estejam explicitados *a priori* pela via do planejamento.

Neste contexto, identifica-se na submissão dos programas de transação ao regime gastos tributários indiretos como um importante instrumento de controle social<sup>26</sup>, na medida em que a quantificação da renúncia representa, em alguma medida, os

<sup>24</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed, São Paulo: Malheiros, 2009, p. 166-167.

<sup>25</sup> BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Exposição de Motivos 61/2017 MF**. Brasília, 31 mai. 2017. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf). Acesso em 06 fev. 2018.

<sup>26</sup> PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renuncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários**. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Estudo nº 5, 2007. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acessado em 14 nov. 2015.

custos do tratamento desigual conferido a alguns Contribuintes no processo de indução de comportamentos.

Considerando que a utilização da Transação Tributária como ferramenta de política pública representa uma escolha estatal a impor tratamento desigual entre Contribuintes, a concessão desta “vantagem” deve ser submetida ao processo de controle orçamentário. Submeter a Transação Tributária ao escrutínio dos gastos tributários significa viabilizar a utilização do custo da medida elemento de comparação para o monitoramento dos resultados atendidos<sup>27</sup>.

Busca-se, com o desdobramento dos critérios do ordenamento jurídico brasileiro que submetem a utilização de programas de transação tributária como ferramentas de política pública à obrigatoriedade de planejamento, demonstrar que o regime dos gastos tributários indiretos é aspecto essencial para a avaliação e controle destes programas, que considera seu impacto em uma perspectiva de visualização global em relação ao processo orçamentário.

#### 4 CONCLUSÕES

É reconhecido o papel da transação tributária como mecanismo alternativo à jurisdição colocado, pelo Código Tributário Nacional, à disposição da Administração Tributária para a gestão de conflitos oriundos do processo de constituição do crédito tributário. Todavia, a discussão apresentada mostra como foco o processo de elaboração e implementação de tais programas.

Propõe-se que os programas de transação tributária, conduzidos nas diversas esferas federativas, sejam analisados sob a ótica das políticas públicas, enquanto ações estatais que visam resultados específicos de caráter extrafiscal.

É neste contexto que se defende a importância da submissão dos programas de transação ao processo orçamentário de apuração dos gastos tributários envolvidos. Esta postura pressupõe, no processo de planejamento das políticas públicas que se utilizam da transação tributária, o cálculo, pela Administração Pública, do impacto orçamentário das renúncias tributárias envolvidas.

Entre outras razões, o presente artigo ressalta que a implementação de um programa de transação tributária, que se justifica em objetivos extrafiscais (figurando como medida econômica anticíclica, por exemplo), impõe uma condição de desigualdade entre contribuintes.

A criação de um programa de transação tributária, com o estabelecimento de renúncias fiscais destinadas a estimular a adesão dos contribuintes, impõe o afastamento do princípio da capacidade contributiva, como critério de distribuição das cargas tributárias, em benefício de outros valores também protegidos pelo ordenamento. Neste contexto, os incentivos conferidos ao grupo de contribuintes em nome da fina-

---

<sup>27</sup> RIBAS, Lídia Maria; SILVA, Hendrick Pinheiro. Reflexões sobre a importância do estabelecimento de limites orçamentários e indicadores de monitoramento na gestão de Políticas Públicas no Brasil. In SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Trajectórias de Sustentabilidade tributação e investimento**. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, 2013, p. 398.

lidade extrafiscal perseguida devem, necessariamente, ser quantificados e refletidos no orçamento.

A aplicação do sistema de gastos tributários aos programas de transação viabiliza o controle de seus resultados pela confrontação dos custos estimados e resultados obtidos. O impacto da renúncia converte-se, pois, no custo da desigualdade provocada em nome do objetivo extrafiscal perseguido.

## REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed, São Paulo: Malheiros, 2009.
- BOECHAT, Stephan Righi. Direito e políticas públicas: uma visão jurídica para os Programas de Parcelamento Especial (REFIS). **Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico – RFDFFE**, Belo Horizonte, ano 4, n. 7, p. 101-118, mar./ago. 2015.
- BRASIL. Constituição. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, Senado, 1988.
- BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - CTN**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)> Acesso em 08 mar.2018.
- BRASIL. **Lei 13.463, de 24 de outubro de 2017**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Lei/L13496.htm)>. Acesso em 06 fev. 2018.
- BRASIL. **Lei Complementar 101, de 4 de maio de 2000 - LRF**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 06 fev. 2018.
- BRASIL. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Exposição de Motivos 61/2017 MF. Brasília, 31 mai. 2017. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Exm/Exm-MP-783-17.pdf). Acesso em 06 fev. 2018.
- BRIGGS, Charles. *Taxation is not for fiscal purpose only*. *American Bar Association Journal*, v. 52, jan. 1966.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- CARRAZZA, Elisabeth Nazar. **IPTU e Progressividade, igualdade e capacidade contributiva**. 2.ed. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. Ed., São Paulo: Malheiros, 2012.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Dialética da tolerância fiscal**. Dissertação de Mestrado. São Paulo: PUC, 2014.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Transação e arbitragem no direito tributário: paranoia ou mistificação? In FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (coord.). **Princípios e limites da tributação 2 – Os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- DURAN, Patrice, *L'Analyse des Politiques Publiques en Perspective, de la Crise du Politique à sa Reconstruction*. *Revue Française de Science Politique*, vol. 46, n. 1, Paris, Presses de Sciences Po, fev. 1996, pp. 108-118.

HORVATH, Estevão. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2002.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado constitucional**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

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 Mario da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

PINHEIRO, Hendrick. Planejamento e controle: uma reflexão sobre ética. **Revista Contas Abertas**, v. 3, n. 3, pp. 24-27, 2017.

PUREZA, Maria Emilia Miranda. **Disciplinamento das renúncias de receitas federais – inconsistências no controle dos gastos tributários**. Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira da Câmara dos Deputados. Estudo no 5, 2007. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/orcamentobrasil/estudos/2007/Estudo052007.pdf>. Acessado em 14 nov. 2015.

RIBAS, Lídia Maria Lopes Rodrigues. Mecanismos alternativos na solução de conflitos em material tributária. **Revista tributária e de finanças públicas**, São Paulo, v. 11, n. 49, p. 43-64, mar./abr. 2003.

RIBAS, Lídia Maria; SILVA, Hendrick Pinheiro. Reflexões sobre a importância do estabelecimento de limites orçamentários e indicadores de monitoramento na gestão de Políticas Públicas no Brasil. In SILVA, Suzana Tavares da; RIBEIRO, Maria de Fátima. **Trajectórias de Sustentabilidade tributação e investimento**. Coimbra: Instituto Jurídico da Faculdade de Direito de Coimbra, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. **Responsabilidade do Estado Intervencionista**. São Paulo: Saraiva, 1990.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Livre Concorrência e Tributação. In. ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

\_\_\_\_\_. **Normas tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. The Tax Expenditure Concept and the Budget Reform Act of 1974. **Boston College Industrial and Commercial Law Review**, v. 17, n. 5, p. 679-725, June 1976.

TAVARES, André Ramos. **REFIS: Aceitação das cláusulas pactuadas e os limites do acordo bilateral em face dos direitos individuais**. In VERGUEIRO, Guilherme von Müller Lessa (coord.). **REFIS : Aspectos Jurídicos Relevantes**. Bauru: EDIPRO, 2001.

TIPKE, Klaus. Princípio de Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A extrafiscalidade tributária como instrumento para concretizar políticas públicas. In DE SANTI, Eurico Marcos Diniz (Coord.). **Tributação e desenvolvimento, homenagem ao Professor Aires Barreto**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

VILLELA, Luiz Arruda. **Gastos tributários e justiça fiscal: o caso do IRPF no Brasil**. 1981. 97 p. Dissertação (Mestrado em Economia) – Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 1981.

**Submetido em: 22 set. 2016. Aceito em: 21 jun. 2018.**