

INSTITUTO BRASILEIRO DE ENSINO, DESENVOLVIMENTO E PESQUISA
ESCOLA DE DIREITO E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA
MESTRADO

JOSÉ PEREIRA DE BARROS NETO

**PROPÓSITOS EXTRAFISCAIS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: uma análise
casuística das normas, portarias e editais de transação firmados com a Procuradoria
Geral da Fazenda Nacional até 31 de dezembro de 2022.**

BRASÍLIA

2024

JOSÉ PEREIRA DE BARROS NETO

**PROPÓSITOS EXTRAFISCAIS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: uma análise
casuística das normas, portarias e editais de transação firmados com a Procuradoria
Geral da Fazenda Nacional até 31 de dezembro de 2022.**

Dissertação de Mestrado Profissional, desenvolvida
sob a orientação da professora Maysa de Sá Pittondo
Deligne, apresentada para obtenção do Título de
Mestre em Direito.

BRASÍLIA

2024

JOSÉ PEREIRA DE BARROS NETO

**PROPÓSITOS EXTRAFISCAIS NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA: uma análise
casuística das normas, portarias e editais de transação firmados com a Procuradoria
Geral da Fazenda Nacional até 31 de dezembro de 2022.**

Dissertação de Mestrado Profissional apresentada ao
Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em
Direito do IDP, como requisito para obtenção do
título de Mestre em Direito.

18 de junho de 2024

BANCA EXAMINADORA

Profa. Orientadora Doutora Maysa de Sá Pittondo Deligne
Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do IDP

Prof. Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria
Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do IDP

Profa. Doutora Juliana Furtado Costa Araujo
Fundação Getúlio Vargas – São Paulo

À MINHA MÃE (*in memoriam*) E AO MEU
PAI, PELA EDUCAÇÃO QUE ME DERAM.

À MINHA ESPOSA E FILHOS, PELO
TEMPO QUE LHES TIREI, EM RAZÃO DOS
MEUS DEVERES.

RESUMO:

A transação tributária, apesar de prevista desde 1966, somente teve sua regulamentação em âmbito federal publicada em 2020, ano que também tivemos o enfrentamento de uma crise econômica decorrente da pandemia do vírus Covid-19. Apesar de não se tratar de um tributo, o ato negocial da transação teve participação no enfrentamento a essa crise, oferecendo benefícios e incentivos aos atingidos pela crise. Dessa forma, a presente dissertação pretende verificar se há utilização de propósitos extrafiscais nas transações tributárias elaboradas por normas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Sendo possível essa constatação, buscaremos identificar as principais finalidades extrafiscais, bem como os destinatários dessas ações. Foi utilizado como metodologia de pesquisa um levantamento bibliográfico e documental, para melhor contextualizar os conceitos envolvidos de extrafiscalidade e suas finalidades, além do próprio instituto da transação tributária, com sua recente regulamentação. Da mesma forma, a partir de uma análise qualitativa de conteúdo das normas de transação, publicadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no período representativo do ciclo da pandemia, de janeiro de 2020 a dezembro de 2022, buscou-se confrontar as informações trazidas nessas normas com os conceitos estudados, a fim de permitir a identificação de características que apontem a utilização de finalidades extrafiscais, bem como, identificar os possíveis destinatários dessas ações em cada edital analisado. Constatou-se que houve utilização da transação tributária para finalidades diversas da tributária nesse período. A situação de crise forçou a Administração a socorrer as empresas em dificuldades, sendo a transação tributária utilizada como ferramenta para esse fim. A manutenção da produção, do emprego e da renda, foram objetivos estabelecidos pela transação tributária para buscar a proteção e a retomada da economia nacional. Materializando essa possibilidade, encaminhamos proposta de alteração legislativa incluindo a previsão de utilização da transação tributária em situações de emergência e de estado de calamidade na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Palavras-chave: Transação tributária, extrafiscalidade, regulamentação, pandemia.

ABSTRACT:

The tax transaction, despite being foreseen since 1966, only had its regulation at the federal level published in 2020, a year in which we also faced an economic crisis resulting from the Covid-19 virus pandemic. Although it is not a tax, the negotiating act of the transaction played a part in confronting this crisis, offering benefits and incentives to those affected by the crisis. Therefore, this dissertation intends to verify whether there is use of extra-fiscal purposes in tax transactions prepared by rules of the Attorney General's Office of the National Treasury. If this finding is possible, we will seek to identify the main extra-fiscal purposes, as well as the recipients of these actions. A bibliographical and documentary survey was used as a research methodology, to better contextualize the concepts involved in extra-fiscality and its purposes, in addition to the tax transaction institute itself, with its recent regulation. Likewise, based on a qualitative analysis of the content of the transaction rules, published by the Attorney General of the National Treasury, in the representative period of the pandemic cycle, from January 2020 to December 2022, we sought to compare the information brought in these standards with the concepts studied, in order to allow the identification of characteristics that point to the use of extra-fiscal purposes, as well as identifying the possible recipients of these actions in each notice analyzed. The crisis situation forced the Administration to help companies in difficulty, with the tax transaction being used as a tool for this purpose. Maintaining production, employment and income were objectives established by the tax transaction to seek protection and recovery of the national economy. Materializing this possibility, we forward a proposal for a legislative change including the provision for the use of tax transactions in emergency situations and states of calamity in the Law No. 13,988, of April 14, 2020.

Keywords: Tax transaction, extrafiscality, regulation, pandemic.

SUMÁRIO:

INTRODUÇÃO.....	9
1. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE.....	12
1.1. O instituto da transação e outras figuras semelhantes: os parcelamentos especiais.....	12
1.1.1. O instituto da transação tributária: conceito e embates doutrinários.....	12
1.1.2. Os polêmicos parcelamentos especiais e sua aproximação com a transação tributária.....	21
1.1.3. A regulamentação da transação.....	24
1.1.4. A influência do Direito americano na regulamentação da transação brasileira.....	29
1.1.5. A pandemia e seus efeitos na transação.....	31
1.2. A extrafiscalidade e suas finalidades.....	33
1.2.1. Incentivos fiscais e extrafiscalidade.....	37
1.2.2. O controle da extrafiscalidade.....	40
1.2.3. Extrafiscalidade na transação tributária.....	43
2. ANÁLISE DAS NORMAS E EDITAIS DE TRANSAÇÃO.....	45
2.1. A base legal da transação tributária.....	46
2.1.1. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.....	47
2.1.2. A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.....	49
2.1.3. A Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021 – A Transação no Perse.....	57
2.1.4. A Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022 – A Transação no Fies.....	58
2.1.5. A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.....	62
2.2. As portarias PGFN sobre transação.....	64
2.2.1. A Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022.....	64
2.2.2. A Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020.....	71
2.2.3. A Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020.....	73
2.2.4. A Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de agosto de 2020.....	77
2.2.5. A Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020.....	79
2.2.6. A Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020.....	82
2.2.7. A Portaria PGFN nº 7.917, de 02 de julho de 2021.....	82

2.2.8. A Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023.....	85
2.3. Os editais de transação da PGFN.....	88
2.3.1. Editais decorrentes da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022...	88
2.3.1.1. O Edital PGFN nº 1/2019.....	89
2.3.1.2. O Edital PGFN nº 2/2021.....	91
2.3.1.3. O Edital PGFN nº 3/2021.....	92
2.3.2. Editais decorrentes da Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023.....	95
2.3.2.1. O Edital PGFN nº 16/2020.....	95
2.3.2.2. O Edital RFB/PGFN nº 11/2021.....	97
2.3.2.3. O Edital PGFN nº 1/2022.....	99
2.3.2.4. O Edital PGFN/RFB nº 9/2022.....	100
2.3.3. As Portarias reguladoras sem editais.....	103
3. OS PROPÓSITOS EXTRAFISCAIS NAS TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	103
3.1. A extrafiscalidade nos normativos sobre transação tributária.....	105
3.1.1. Da análise das Leis sobre transação tributária.....	105
3.1.2. Da análise das portarias reguladoras da transação tributária.....	112
3.1.3. Da análise dos editais de transação tributária.....	126
3.2. Os objetivos e finalidades extrafiscais na transação tributária.....	131
CONCLUSÃO.....	142
REFERÊNCIAS.....	147

INTRODUÇÃO

A transação tributária, modalidade de extinção do crédito tributário prevista no Código Tributário Nacional (CTN), artigo 171 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, permaneceu sem aplicação em âmbito federal, por um longo período de cinquenta e três anos, até que em 2019 foi editada a medida provisória nº 899, de 16 de outubro, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que veio regulamentar o instrumento da transação para resolução dos litígios relativos à cobrança de créditos de natureza tributária ou não tributária.

Nas últimas duas décadas desse intervalo, os vários programas de recuperação fiscal, conhecidos como REFIS, ocuparam parte do tempo com várias negociações que concediam de forma indistinta parcelamentos especiais de débitos tributários, cujos pagamentos acabavam interrompidos pelos contribuintes e eram novamente renegociados em sucessivos programas de recuperação.¹

Reconhecendo tal prática como comprovadamente nociva², o governo federal regulamentou o instituto da transação, visando dar maior efetividade ao tratamento dos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação. A grave situação fiscal e a necessidade de enfrentamento dos problemas relativos aos inúmeros processos e valores envolvidos no contencioso tributário forneceram os requisitos de relevância e urgência necessários à publicação da medida provisória.³

Entretanto, o imponderável estaria por ocorrer nos meses seguintes à edição da medida provisória nº 899, com o início de uma grave crise mundial de saúde decorrente da pandemia do vírus COVID-19, que ceifou a vida de milhares, causando sérios prejuízos na economia de diversos países, em razão da paralização das atividades de comércio e serviços principalmente.⁴ O Brasil não foi exceção e teve que suportar o fechamento do comércio e fornecer um auxílio emergencial em dinheiro aos mais necessitados, além de outras medidas.

¹ FILHO, Carlos Victor Muzzi; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADROS, Aparecida Dutra de Barros. O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (“refis”). *Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas*, Pouso Alegre, MG. v. 34, nº 2, p. 357-374, jun./dez. 2018. p. 372.

² BRASIL. Exposição de Motivos da MP nº 899, de 06 de setembro de 2019, (n. p.). Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf, acesso em 21/09/2022.

³ Idem.

⁴ CUNHA, Lilian. 600 mil mortes: o custo da pandemia para o Brasil. *CNN Brasil*, 08 out. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/saude/600-mil-mortes-o-custo-da-pandemia-para-o-brasil/>. Acesso em 23 dez. 2023.

Na efetivação das ações para o combate da pandemia e suas consequências na economia, existe a percepção de que o Estado utilizou diversas ferramentas para possibilitar a recuperação econômica e fornecer ajuda ou incentivos aos empresários e comerciantes dos setores mais atingidos pela pandemia.

Ao analisar as portarias da Procuradoria da Fazenda Nacional relativas às transações tributárias publicadas durante o período da pandemia, observamos que havia algo mais presente nas normas e que não tinha relação com a finalidade tributária, ou que eram estranhas ao que se buscava normalmente com a transação.

Objetivos como superar uma situação transitória de emergência; garantir a manutenção da fonte produtora; manter o emprego e a renda dos trabalhadores; estabelecer novo paradigma de relação entre contribuinte e o fisco; e assegurar que a cobrança da dívida seja realizada de forma menos gravosa ao contribuinte, parecem, em um primeiro olhar, fugir ao escopo da transação tributária, que deveria dar maior efetividade à recuperação dos créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, por exemplo.

Quando tratamos de tributos, temos os eminentemente arrecadatórios e os conhecidos tributos regulatórios, que possuem finalidade extrafiscal, ou seja, seu objetivo principal não é o de arrecadar ao erário, mas o de regular um setor econômico com a graduação de suas alíquotas, induzindo comportamentos de fazer ou de não fazer, por parte dos contribuintes.

Entretanto, a transação não é um tributo, mas um ato administrativo de consenso entre contribuinte e fisco, que visa por fim a litígio e extinguir o crédito devido. Poderia essa transação ter uma outra finalidade distinta da mencionada e eminentemente extrafiscal, ou que busque finalidade distinta da qual motivou a sua criação? Serviria essa transação como ferramenta do Estado para intervenção na economia, fomentando o desenvolvimento de um setor específico da economia nacional?

A crise econômica gerada pela pandemia do coronavírus pode ter precipitado o Estado a lançar mão de todas as opções disponíveis para superar essa dificuldade, sendo a recém regulamentada transação tributária um possível instrumento a ser utilizado nesse processo de recuperação, extrapolando sua função precípua de extinção do crédito tributário e consequente redução dos litígios, para ir além e tornar-se uma ferramenta de gestão de governo no fomento a setores enfraquecidos da economia nacional, com possibilidades de emprego muito mais amplas.

Desta forma, a relevância da pesquisa se justifica por fornecer novos elementos ao estudo doutrinário da transação, que não teve a devida atenção em razão do longo período sem a sua regulamentação em âmbito federal, e por verificar a possibilidade de aplicação do

instituto em outras finalidades que não apenas a tributária, mas voltadas à proteção da economia ao desenvolvimento econômico e social, com benefícios diretos aos cidadãos e empresas de setores menos favorecidos ou que necessitem de uma intervenção do Estado para superar dificuldades que impedem um maior crescimento.⁵

Nesse contexto, o presente trabalho tem como problema de pesquisa analisar se há utilização de propósitos extrafiscais nas transações tributárias elaboradas por normas da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. E ainda, sendo possível essa constatação, quais seriam as principais finalidades extrafiscais e quais os destinatários dessas ações no âmbito das transações propostas por essas normas.

Assim, para o desenvolvimento dos trabalhos, a pesquisa tem como objetivo geral realizar um levantamento bibliográfico e documental, para melhor contextualizar os conceitos envolvidos de extrafiscalidade e suas aplicações, além do próprio instituto da transação tributária, com sua recente regulamentação. Da mesma forma, a partir de uma análise qualitativa de conteúdo das normas de transação, publicadas pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no período representativo do ciclo da pandemia, de janeiro de 2020 a dezembro de 2022, buscaremos confrontar as informações trazidas nessas normas com os conceitos estudados, a fim de permitir a identificação de características que apontem a utilização de finalidades extrafiscais, bem como, identificar os possíveis destinatários dessas ações nas normas analisadas.

Como hipótese inicial do presente estudo, partiremos da impressão de que houve utilização com finalidades extrafiscais do instrumento da transação tributária durante o período da crise econômica gerada pela pandemia do vírus da COVID-19, o que extrapola a finalidade original do ato negocial da transação para extinção do crédito tributário.

Além desta introdução e da conclusão ao final, encerrando o trabalho, essa dissertação será desenvolvida em três capítulos. No primeiro, trataremos dos conceitos doutrinários relativos à transação tributária e o lapso temporal até a sua regulamentação, abordando as questões envolvendo os parcelamentos especiais (REFIS) e sua diferenciação da transação, que ocupou boa parte do período anterior à regulamentação, bem como, a situação em que se encontra a partir da publicação da medida provisória nº 899 em 2019. Também serão apresentados conceitos e entendimentos doutrinários sobre extrafiscalidade e suas finalidades conhecidas em outros segmentos tributários.

⁵ AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. p. 63.

O segundo capítulo desse trabalho é destinado à investigação da base legal e das normas de transação publicados pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao longo dos anos de 2020 a 2022, podendo-se extrapolar esse período em situações justificadas, conforme o interesse do presente estudo no detalhamento da norma e seu alcance. Será feita uma análise qualitativa dessas normas para identificação das características destacadas pelo estudo apresentado no capítulo anterior, evidenciando para cada caso as características das finalidades diversas das atividades tributárias e quais setores econômicos ou indivíduos são relacionados nessas normas.

Por fim, no terceiro capítulo será feita a derradeira verificação das finalidades extrafiscais encontradas nos editais analisados, mediante o confronto das informações coletadas nas análises do capítulo anterior, com os conceitos e definições do capítulo primeiro, a fim de constatar quais foram as principais características extrafiscais evidenciadas nas normas de transação tributária publicadas pela PGFN ao longo da pandemia e o direcionamento dessas aplicações, demonstrando quais segmentos da economia e respectivas empresas e indivíduos aparecem como destinatários desses incentivos ou benefícios.

1. TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E EXTRAFISCALIDADE

1.1. O instituto da transação e outras figuras semelhantes: os parcelamentos especiais

1.1.1. O instituto da transação tributária: conceito e embates doutrinários

A transação é uma forma direta de extinção do crédito tributário previsto no artigo 171 do Código Tributário Nacional, sendo efetivada quando o credor (o Estado, representado pela autoridade tributária) e o devedor (o contribuinte) acordam de forma consensual sobre como será a forma de pagamento do tributo devido. O referido artigo dispõe que: “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”.⁶ Segundo SCHOUERI, a principal característica, ou a essência da transação, se resume a existência de um litígio, um desacordo, embate ou discussão formalizada entre o Estado e o contribuinte, acerca da existência ou não de um crédito tributário apurado e devido pelo sujeito passivo.⁷

⁶ BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm, acesso em 21 set. 2022.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p.736.

Suas origens segundo estudo de alguns autores, como BALEEIRO e SEVERINE, mencionam uma estrutura parecida ao “*concordato tributario*”, instituto previsto no direito italiano, que autorizava um tipo de discussão ou contraditório entre o fisco e o contribuinte antes de que aquele efetivasse o lançamento dos tributos, onde, ao chegarem a um acordo, assinavam um documento em que a autoridade fiscal ficava vinculada a efetivar o lançamento nos termos firmados e o contribuinte não questionaria o ato praticado pelo fisco. A previsão para a existência da possibilidade de acordo, com concessões mútuas, entre a administração tributária e o contribuinte já seria o ponto de partida para a transação tributária dos dias atuais.⁸

No direito privado, a transação está estabelecida no artigo 840 do Código Civil, conforme a seguinte disposição: “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.⁹ Da leitura de ambos os institutos, há a percepção de que a existência de um litígio é condição essencial para que se possa estabelecer uma negociação que objetive o fim das controvérsias entre as partes. Entretanto, há uma diferença que existe na questão privada que é a possibilidade de uma transação preventiva, ou seja, antes da ocorrência do litígio, o que não ocorre na questão tributária, uma vez que o texto legal prevê apenas que se estabeleça a “determinação de litígio” cabendo apenas, segundo SCHOUERI, a modalidade extintiva de transação.¹⁰

Dessa forma, cada uma das partes envolvidas deve abrir mão de suas pretensões para que, de comum acordo, estabeleçam um termo às controvérsias existentes. A grande questão na transação tributária é que uma das partes é o Estado e, em razão dessa situação, uma gama de questionamentos e de discussões doutrinárias tiveram pauta ao longo das décadas, desde a edição do Código Tributário Nacional e culminaram por atrasar e limitar o melhor emprego desse instituto, até que tivéssemos em 2019 a publicação da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, que primeiro regulamentou em âmbito federal a transação tributária, motivada principalmente pelo grave quadro fiscal do país e a urgente necessidade de enfrentamento dos problemas do contencioso administrativo tributário, conforme mencionado em sua respectiva exposição de motivos.¹¹

⁸ SEVERINE, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v.11, n.95, p. 107-131, jan. 2010. Disponível em:

<https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2010v11e95-228>, acesso em 29 nov. 2022. p. 125.

⁹ BRASIL, [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 10/05/2022.

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 737.

¹¹ BRASIL. Exposição de Motivos da MP nº 899, de 06 de setembro de 2019, (n. p.). Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf, acesso em 21/09/2022.

Além da motivação indicada no processo legislativo, ARAUJO e CONRADO, analisando a edição da Lei nº 13.988, indicam que o momento propício para edição dessa norma somente se configurou após a edição do Código de Processo Civil de 2015 (CPC), a Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Segundo os autores, o modelo de solução de conflitos apresentado pelo CPC foi a “mola propulsora” para que a União tomasse a iniciativa de regulamentar a transação tributária.¹²

Uma primeira discussão foi travada em torno da questão envolvendo a supremacia do interesse público em relação ao particular. Esse modelo, caracterizado pela superioridade do Estado perante os particulares, mostrou-se ao longo do tempo cada vez mais relativizado. FERNANDES, aponta em seu estudo que o poder de império foi cedendo espaço aos institutos do direito privado, fazendo com que os atos administrativos unilaterais passassem a ter uma maior participação da sociedade nas decisões públicas, convertendo-se em atos mais aproximados aos contratos, mesclando as características do Direito Público e do Privado. Nesse modelo de uma administração mais consensual, há uma maior participação da sociedade nas atividades administrativas do Estado, aí incluindo a transação em matéria tributária.¹³

A solução consensual de conflitos se encaixa perfeitamente na proposta de transação, uma vez que permite o término das ações judiciais e dos processos administrativos em litígio, possibilitando dessa forma um aumento da arrecadação pelo pagamento, mesmo que parcial, do que foi acordado entre o Estado e o Contribuinte, atendendo dessa forma o interesse público. Conclui FERNANDES que o entendimento de que o princípio que rege a relação entre o Estado e o particular é o da supremacia do interesse público, sendo este representado unicamente pela Administração Pública, encontra-se atualmente relativizado, uma vez que o interesse público também pode estar presente na atuação do particular.¹⁴

Na mesma linha, ÁVILA conclui que a supremacia do interesse público sobre o privado não é rigorosamente um princípio jurídico, não sendo capaz de descrever uma relação

¹² ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Transação tributária no Direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023. p. 31.

¹³ FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência Administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ, [S.l.], n. 27, p. 121-145, jun. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226>. Acesso em: 10 jan. 2023. p.125.

¹⁴ Ibidem p. 132.

de supremacia, uma vez que o interesse público, sob a visão da atividade administrativa do Estado, não pode ser tratado de maneira dissociada ou afastada do interesse privado.¹⁵

RIBAS e SILVA, analisando o ato administrativo da transação tributária, apontam para essa mudança de um Estado monopolista do interesse público para um modelo de administração mais compartilhada com os contribuintes em benefício da sociedade, caracterizando a transação como um ato administrativo de natureza negocial, sendo unilateral em sua origem, por ocasião do lançamento do tributo, e bilateral em seus efeitos por conta da necessária participação e expressão da vontade do contribuinte, para que seja possível a existência do ato de transação.¹⁶

A essa maior aproximação do Estado, permitindo a participação do particular e estabelecendo uma relação mais contratual e bilateral para realização de seus atos administrativos, CATARINO e ROSSINI classificam como uma verdadeira dessacralização da relação tributária entre Estado e contribuinte, antes colocada em posição de caráter mais imperial. Dessa maior autocomposição nos litígios de natureza tributária, implica em resultar um acordo entre as partes, com o estabelecimento de concessões mútuas, que vão importar na direta intenção de colocar fim a esse litígio.¹⁷ Ainda nesse estudo, os autores atribuem à inserção do dispositivo expresso no Código Tributário Nacional, permitindo a transação para extinção do crédito tributário, ter possibilitado uma maior aceitação da autocomposição em matéria tributária no meio jurídico.

CATARINO e ROSSINI descrevem as características de uma transação tributária, com base no previsto no Código Tributário Nacional, apresentando os seguintes aspectos: (i) existência de lei autorizadora, conforme previsto no art. 97 do Código Tributário Nacional¹⁸;

¹⁵ ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 11, setembro/outubro/novembro, 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>, acesso em 27 dez 2022. p 28.

¹⁶ SILVA, Hendrick Pineiro da; RIBAS, Lídia Maria L. R. Transação tributária como ato-negócio administrativo: uma perspectiva de colaboração. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.35, n.1, 2015, p.157-173. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/21686>, acesso em 27 dez. 2022. p. 168 e 170.

¹⁷ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 158.

¹⁸ Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
- IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

(ii) condições para estabelecimento da transação previstas em lei; (iii) concessões mútuas entre os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária; (iv) fim do litígio existente envolvendo a discussão do crédito tributário; (v) extinção do crédito tributário com a celebração da transação; e (vi) lei que habilite e determine as autoridades estatais competentes a transacionar com os contribuintes.¹⁹ No caso dos itens (i), (ii) e (vi), a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, autorizou a União a celebrar transação, conforme o parágrafo primeiro, do artigo primeiro; estabeleceu condições para celebração de transação, conforme dispositivos dos Capítulos II, III e IV/; e indicou as autoridades competentes habilitadas para transacionar, conforme os artigos 13, parágrafo 3º do 17 e 27, indicando o Procurador Geral da Fazenda, o Secretário Especial da Receita Federal.

Uma segunda discussão pode ser levantada a partir da leitura do disposto no artigo 171 do Código Tributário Nacional, quando o mesmo prevê que a transação tributária estabelece o fim do litígio, pressupondo-se a existência deste, e onde poderíamos questionar se o litígio abrangia também os processos administrativos e não apenas os judiciais. Inicialmente, de relevante interesse estabelecer a quais litígios se aplicariam a transação tributária.

A Lei nº 13.988 estabelece em seu artigo primeiro que a transação se aplica a resolução de litígios de créditos de natureza tributária ou não tributária.²⁰ VERGUEIRO, ao tratar da transação e suas modalidades, esclarece que a opção por modalidades de transação previstas na Lei nº 13.988 estariam atreladas com a classe em que a dívida tributária está inserida, se “em cobrança” ou “do contencioso”. O primeiro pressupõe ato de inscrição em dívida ativa para futura execução fiscal, já o segundo refere-se a processo em andamento onde se discute a existência do crédito, em âmbito judicial ou administrativo.²¹

Prosseguindo, a autora indica que a Lei nº 13.988 ainda promove uma subclassificação “do contencioso” apresentando a seguinte subdivisão, nos termos mencionada Lei:

- administrativo fiscal (art. 2º, inciso I, parte final e inciso II, parte final);
- judicial (art. 2º, II);

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm, acesso em 21 set. 2022).

¹⁹ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 159.

²⁰ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

²¹ VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023. p. 39 e 38.

- de pequeno valor (artigos 23 e 24);
- de relevante e disseminada controvérsia jurídica (art. 16).

Dessa forma, os processos administrativos em contencioso aptos a realização de transação seriam os administrativos fiscais, os que envolvem questões de pequeno valor e de relevante e disseminada controvérsia jurídica, podendo os dois últimos serem de natureza tributária ou não, como no caso de créditos relativos ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e ao Fundo de Financiamento do Estudante do Ensino Superior (FIES).

Outro aspecto diz respeito ao litígio administrativo. NADAL analisando essa questão aponta que se configura a presença do litígio nos processos administrativos a partir da impugnação ao lançamento, autuações de natureza tributária ou do inadimplemento de obrigações perante o fisco. A existência de um crédito em litígio também é condição para possibilitar a realização de transação. O artigo 171 do Código Tributário pressupõe a existência de um crédito a ser extinto, o qual não existindo impede a realização de transação tributária por falta de autorização legal para essa situação.²²

BEVILAQUIA e BUISSA, sustentam que os créditos ainda em discussão nos processos administrativos fiscais acabam por desaguar em ações no Poder Judiciário, portanto, não faria sentido e seria uma medida ineficaz restringir a transação apenas aos créditos em discussão no Judiciário. Defendem, portanto que a transação alcance também os processos administrativos referentes a litígios envolvendo créditos tributários.²³

Na mesma linha, CATARINO e ROSSINI entendem que o conflito previamente existente não precisa estar judicializado para que se socorra da transação para encerrá-lo, bastando estar instaurado o contencioso tributário a partir do ato de lançamento dos tributos para termos iniciado o litígio na esfera administrativa em qualquer modalidade, a exceção dos processos administrativos de consulta, uma vez que não há litigância, contraditório ou créditos cobrados e em discussão nesse tipo de processo.²⁴ Nos filiamos a esse entendimento no presente trabalho, que servirá de suporte para análise de editais de transação tributária para créditos ainda não judicializados.

²² NADAL, Victoria Werner. Transação no direito tributário em nível federal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 145, p. 265-284, 2021. Disponível em <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/370/176>, acesso em 12 mar. 2024. p. 269.

²³ BUISSA, Leonardo; BEVILAQUA, Lucas. Consensualidade na administração pública e transação tributária. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. Disponível em: (PDF) Consensualidade na Administração Pública e Transação Tributária | Lucas Bevilacqua - Academia.edu, acesso em 26 nov. 2022. p. 52.

²⁴ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p.161.

Em que pese haver entendimento divergente de alguns autores em relação a esse tema,²⁵ o fato é que a Lei nº 13.988/2020, ao regulamentar a transação, estabeleceu em seu inciso I, do parágrafo 4º, do artigo 1º, a possibilidade de realizar transação em relação aos créditos tributários não judicializados e ainda sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, deixando clara a posição do legislador em relação ao assunto.²⁶

Uma das características já citadas e de grande relevância na transação tributária são as concessões mútuas. Segundo CATARINO e ROSSINI, a ausência dessas concessões implica em mera renúncia de direitos, onde uma das partes abre mão de suas pretensões na disputa, ou seja, uma simples desistência e não uma transação. Para que esta se caracterize, é necessário que ocorra uma composição entre as partes onde o contribuinte desiste de discutir judicial ou administrativamente a sua dívida tributária e se dispõe a fazer o pagamento nos termos e condições pactuados. Pela outra parte, o Estado abre mão de receber os créditos tributários devidos em sua integralidade e oferece condições favoráveis e adequadas a que o contribuinte retorne a sua condição de adimplência.²⁷

SCHOUERI destaca que em uma negociação de transação tributária não haverá ao final uma parte vencedora ou perdedora. Haverá tão somente um acordo, que foi estabelecido com base em concessões mútuas. Dessa forma, temos um melhor atendimento ao interesse público, com redução das demandas judiciais, ingresso de recursos nos cofres públicos e mais contribuintes em condição de regularidade exercendo suas atividades econômicas de forma plena, sem as restrições impostas pela existência de débitos inscritos em dívida ativa. O autor também ressalta que a existência dessas restrições e o litígio envolvendo a sua existência, são

²⁵ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 160.

²⁶ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

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

§ 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre 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 A observância do princípio da transparência será efetivada, entre outras ações, pela divulgação em meio eletrônico de todos os termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do -

§ 4º Aplica-se o disposto nesta Lei:

I - aos créditos tributários sob a administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm, acesso em 21 set. 2022).

²⁷ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 165.

condições necessárias para a transação em matéria tributária, uma vez que não há como se cogitar de uma transação preventiva, ou seja, feita antes do ato administrativo de lançamento de tributos, uma vez que somente após a impugnação desse lançamento é que se instaura o litígio.²⁸

Por fim, outra discussão que envolve a transação em matéria tributária é a sua relação com a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).²⁹ Instituída com o propósito de evitar que haja renúncia indiscriminada de receitas por parte dos gestores públicos, a Lei protege o Estado de ações que levariam à insuficiência de recursos e o excesso de benefícios a determinados setores econômicos e grupos de contribuintes, que caracterizariam verdadeiros privilégios, causando prejuízos ao equilíbrio econômico e a livre concorrência.

Dessa forma, SEVERINE destaca que os limites impostos pela LRF à renúncia de receitas públicas são os mesmos aplicáveis à transação tributária, notadamente pelo disposto no art. 14, que estabelece a necessidade de previsão e estimativa de impacto orçamentário e financeiro, além de previsão em lei orçamentária ou medidas de compensação em relação a essas renúncias. Segundo o autor, a previsão evitaria que o gestor público, ao negociar os termos da transação com o particular, extrapolasse os limites de disponibilidade financeira,

²⁸ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 737.

²⁹ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

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

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

§ 1º A 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 cobrança. (BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, acesso em 21 set. 2022).

tornando economicamente ineficiente para o Estado o acordo resultante. Uma vez respeitados esses limites, não haveria qualquer ofensa da transação tributária à LRF.³⁰

De um modo mais específico, a questão se restringe à aplicação ou não do previsto no artigo 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, à transação tributária.³¹ Nesse caso, o artigo mencionado determina que a concessão ou ampliação de benefício ou incentivo fiscal, decorrente de renúncia de receita, deverá ser acompanhada de estudo de impacto orçamentário, estabelecendo uma proteção à sociedade contra a atuação irresponsável do administrador público ao conceder benefícios financeiros sem ter capacidade orçamentária de suportá-las, causando com essas atitudes prejuízos ao erário.

O parágrafo primeiro do mesmo artigo 14 esclarece que a renúncia de receita compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo, que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Desse modo, suscita-se a dúvida se a transação tributária poderia ser compreendida como uma renúncia de receitas, uma vez que há concessão de descontos e redução do valor principal inscrito em dívida ativa, além de parcelamentos com maior prazo para pagamento.

SEVERINE em seu estudo, destaca que o dispositivo da Lei de Responsabilidade Fiscal tem como finalidade evitar que o administrador, ao invadir o âmbito da indisponibilidade do bem público, abrindo mão de receitas em prejuízo do orçamento, acabe por atuar de modo ineficiente.³²

CAVALCANTE e ZONARI, esclarecem que a transação tributária, por sua vez, busca maior eficiência na arrecadação ao permitir uma composição entre o Estado e o contribuinte devedor, em que há dúvidas acerca de algum aspecto da constituição do crédito tributário, estabelecendo concessões mútuas, que permitam recuperar créditos anteriormente classificados como impagáveis ou irrecuperáveis. Nesse caso, a transação tributária estaria caminhando para um aumento da eficiência na arrecadação de créditos antes considerados

³⁰ SEVERINE, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v.11, n.95, p. 107-131, jan. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2010v11e95-228>, acesso em 29 nov. 2022. p. 129.

³¹ § 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.

³² SEVERINE, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v.11, n.95, p. 107-131, jan. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2010v11e95-228>, acesso em 29 nov. 2022. p. 129.

irrecuperáveis, em um claro aumento de eficiência. Desse modo, a transação tributária não se constitui em um benefício fiscal, não se aplicando o previsto no artigo 14 da LRF.³³

Confirmando esse entendimento, os autores citam a manifestação do Supremo Tribunal Federal (STF), no sentido de que a transação tributária não se confunde com benefícios fiscais previstos na Constituição Federal, ao deferir pedido de liminar nos autos da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.405/RS, destacando trecho do voto do Ministro Ilmar Galvão, a seguir.³⁴

Patente, entretanto, que a transação, meio de extinção do débito tributário, não se confunde com benefício fiscal, não estando sujeita, por isso, ao dispositivo constitucional invocado nem a autorização em Convênio. A transação, por outro lado, implica, sempre, a redução da exigência fiscal ou de seus acessórios, tendo, no caso, por contrapartida, a realização imediata do débito tributário, resultado nem sempre alcançado na via judicial.

Os mesmos entendimentos mencionados acima não podem ser aplicados aos parcelamentos especiais, os chamados REFIS, que antecederam a regulamentação da transação e que possuíam características próprias. Conforme veremos no tópico seguinte, de fato, não se constituíam em arrecadação mais eficiente, mas apenas em sucessivas prorrogações de pagamento, o que levou por algum tempo o legislador a preferir a edição de leis de parcelamento a uma regulamentação geral da transação tributária.

1.1.2. Os polêmicos parcelamentos especiais e sua aproximação com a transação tributária

Antes da regulamentação geral da transação tributária, entre algumas medidas adotadas pelo Estado, para possibilitar de um lado a redução de processos em litígio e de outro a redução de débitos de difícil recuperação, geralmente de valores bastante elevados, tivemos os chamados parcelamentos especiais.

Criados com base no previsto no inciso VI, do art. 151 do Código Tributário Nacional³⁵, o parcelamento se enquadra entre as espécies de suspensão do crédito tributário.

³³ CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes; ZONARI, Mariana Luz. Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 393-421, 2019. p. 414. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671495>, acesso em 12 mar. 2024.

³⁴ Ibidem, p. 415 e 416.

³⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

VI – o parcelamento.

Entre as espécies de parcelamentos, temos o de caráter geral e permanente, disponível a todos os contribuintes que queiram aderir e parcelar seus débitos junto ao Fisco, e os chamados especiais que são instituídos em condições extraordinárias e devem atender a condições muito específicas para habilitar-se a sua adesão. O primeiro foi instituído pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, já o segundo, conforme estudo de FILHO, GONÇALVES e QUADROS, teve aproximadamente trinta edições desde o ano 2000, e ficaram conhecidos por vários nomes, sendo os mais comuns “Refis”, “Refis da Crise” e “Novo Refis”.³⁶

A quantidade e a frequência dos parcelamentos especiais, segundo os autores, tiveram como efeito o incentivo à inadimplência, com postergação dos pagamentos e a rolagem das dívidas. Os contribuintes aderiam aos programas, voltavam a não pagar as parcelas estipuladas e aguardavam o lançamento do próximo parcelamento, para auferir vantagens e maiores reduções do débito e aderir a novo prazo de parcelamento, que novamente seria interrompido pelo não pagamento das parcelas acertadas, em um verdadeiro ciclo de inadimplência.³⁷

Na mesma linha, BEVILAQUA e BUISSA criticam os programas de recuperação fiscal que passam uma mensagem ruim para a sociedade de que a inadimplência compensa e é vantajosa, em claro desequilíbrio entre os contribuintes que cumprem suas obrigações com o Estado e em prejuízo grave à livre concorrência.³⁸

É nesse sentido que a exposição de motivos, ao iniciar o processo legislativo para a edição da Lei nº 13.988/2020, classificou os parcelamentos especiais como “prática comprovadamente nociva”, em razão da criação periódica desses programas com concessão de prazos e descontos considerados excessivos e indiscriminados, pois se destinavam a qualquer um que se enquadrasse na norma, independentemente de sua capacidade de pagamento. Ou seja, mesmo os contribuintes que comprovadamente possuíam recursos suficientes para saldar seus débitos, poderiam aderir ao parcelamento, com todas as vantagens previstas.³⁹

³⁶ FILHO, Carlos Victor Muzzi; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADROS, Aparecida Dutra de Barros. O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (“refis”). Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas, [S. l.], v. 34, n. 2, 2018. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafdsd/article/view/245>, acesso em: 29 nov. 2022. p. 360.

³⁷ Ibidem, p. 372

³⁸ BUISSA, Leonardo; BEVILAQUA, Lucas. Consensualidade na administração pública e transação tributária. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. Disponível em: (PDF) Consensualidade na Administração Pública e Transação Tributária | Lucas Bevilacqua - Academia.edu, acesso em 26 nov. 2022. p. 53.

³⁹ BRASIL. Exposição de Motivos da MP nº 899, de 06 de setembro de 2019, (n. p.). Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf, acesso em 21/09/2022.

Podemos verificar, portanto, que a regulamentação da transação também teve por propósito evitar a edição de novos parcelamentos especiais, tornando a transação tributária um meio permanente para o estabelecimento de acordos que tenham os mesmos objetivos outrora encampados pelos diversos Refis.

Nesse aspecto, relacionando transação e parcelamentos especiais, SCHOUERI sustenta que nos parcelamentos especiais há a suspensão da exigibilidade, por conta do parcelamento concedido, entretanto, uma vez concluído o pagamento de todas as parcelas, opera-se a transação e o crédito é extinto. Apesar dos normativos referentes aos parcelamentos não mencionarem expressamente a transação, SCHOUERI defende que a natureza jurídica da transação fica evidenciada ao analisar as características do parcelamento especial.⁴⁰

Nesse caso, o autor defende que no parcelamento concedido, o crédito tributário integral fica suspenso, como condição necessária enquanto o contribuinte efetua o pagamento das parcelas. Completando-se o pagamento de todas as parcelas, conforme concedido no ato de adesão ao parcelamento, opera-se a transação e o crédito tributário é finalmente extinto. Como efeito prático, se por algum motivo o contribuinte não efetuar o pagamento de todas as parcelas, não ocorre a extinção do crédito que se encontra suspenso. Podendo este ser novamente cobrado em seu montante original, o que ocasionava a recorrência dos parcelamentos, a fim de cobrir sucessivas inadimplências de parcelamentos anteriores.⁴¹

Já no caso da transação, SCHOUERI apresenta entendimento no sentido de que a transação se opera já na adesão, ou seja, há novação uma vez que o crédito original transacionado foi extinto e o que está sendo pago é um novo crédito cujo fato gerador foi a própria transação. Como efeito prático, como não há crédito suspenso, em caso de inadimplemento ocorre a rescisão da transação, a qual implicará em afastamento dos benefícios concedidos e cobrança do valor integral, porém deduzidos os valores já pagos, conforme previsto no parágrafo terceiro, do artigo 4º da Lei nº 13.988.⁴²

Nos filiamos à posição do autor, que também se alinha ao previsto na Lei nº 13.988, no que diz respeito à rescisão da transação e suas consequências para o contribuinte. Também explica em parte a quantidade e frequência dos parcelamentos especiais, em razão da cobrança integral do crédito tributário suspenso.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 738.

⁴¹ Ibidem, p. 738 e 739.

⁴² Ibidem, p. 739.

1.1.3. A regulamentação da transação

Ao tratarmos da regulamentação da transação tributária em âmbito federal, a primeira questão que vem a lume é o tempo decorrente até que esta viesse a ser tornada realidade no mundo jurídico. A despeito de outras questões doutrinárias e circunstanciais que serão tratadas em seguida, ARAUJO e CONRADO trazem relevante observação sobre o ambiente jurídico em que se amadureceu essa possibilidade de regulamentação e a influência decisiva da edição do Código de Processo Civil em 2015 e sua vigência a partir de 2016, que privilegiou formas alternativas ou acessórias à jurisdição, com a finalidade de redução da litigiosidade, utilizando-se de instrumentos de cooperação e consensualidade, mudança que influenciou inclusive operadores da Política Tributária, que vinha sofrendo do mesmo mal.⁴³

O fato é que, passados mais de 50 anos da edição do Código Tributário Nacional em 1966, foi publicada a Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020, que trouxe a esperada regulamentação da transação tributária. Para se chegar a esse momento, vários entendimentos doutrinários contrários à transação tributária tiveram que ser superados e a dependência da edição de sucessivos parcelamentos especiais encerrada, conforme tratado no tópico anterior.

Além dessas questões, RIBAS e SILVA apontam ainda em 2015 estudo que apresenta situação de urgente necessidade de se desafogar o Poder Judiciário, sobrecarregado com processos de execução fiscal que representavam 32% de toda a tramitação do Judiciário, conforme levantamento do Conselho Nacional de Justiça elaborado em 2013. Já se via, portanto, na transação tributária um instrumento hábil a resolver o congestionamento de processos com a possibilidade de acordo entre o Estado e o contribuinte, determinando o fim dos litígios de maneira mais célere e eficiente.⁴⁴

Dentre as dificuldades doutrinárias que retardaram a regulamentação da transação, temos o que CATARINO e ROSSINI chamaram de “mito da indisponibilidade dos interesses fazendários”. Tal assertiva, segundo os autores, decorre do entendimento a respeito de que os recursos necessários ao Estado para fazer frente às necessidades coletivas não poderia ser objeto de acordo, como meio alternativo para resolução de conflitos. Afastando esse entendimento, os autores argumentam que o interesse fazendário nada mais é que uma parcela

⁴³ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Transação tributária no Direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023. p. 24.

⁴⁴ SILVA, Hendrick Pineiro da; RIBAS, Lídia Maria L. R. Transação tributária como ato-negócio administrativo: uma perspectiva de colaboração. NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.35, n.1, 2015, p.157-173. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/21686>, acesso em 27 dez. 2022. p. 158.

do interesse público e este somente pode ser assim considerado quando estiver se tratando de créditos tributários líquidos e certos, não os que ainda pairam dúvidas acerca de sua exigibilidade ou até existência. Ou seja, somente haveria violação ao interesse fazendário e público se estivéssemos tratando de créditos tributários exigíveis e não mais passíveis de discussão, o que não é o caso na transação tributária.⁴⁵

Segundo os autores, o principal argumento que sustentaria a ideia da indisponibilidade do interesse fazendário seria o de que as receitas arrecadadas existem para custear as despesas do Estados, que se destinam a atender as necessidades da coletividade, o que impediria a Administração de abrir mão, mesmo que de parte desse recurso, para realizar concessões ao particular em uma transação.

Contrapondo esse argumento, CATARINO e ROSSINI defendem que o interesse fazendário não é absoluto, ou seja, o tributo que ainda não foi arrecadado e encontra-se em discussão de seu valor ou de sua própria existência, não pode ser considerado como um direito líquido e certo do Estado a ponto de impor desde já a sua indisponibilidade.⁴⁶ Além disso, apontam que o interesse fazendário corresponde a uma parcela do interesse público e a este não se sobrepondo.

Sendo parte do interesse público, restaria ainda contrapor outra ideia contrária a realização da transação, que seria a supremacia do interesse público sobre o particular. Nesse aspecto, segundo um viés de ordem restritiva, contrapondo o interesse das partes ao interesse do todo, o princípio da supremacia do interesse público sobre o particular seria contrário a possibilidade de o particular defender interesses que são públicos e não apenas pessoais.⁴⁷ ÁVILA afirma que o citado princípio não é, rigorosamente, um princípio jurídico, não se constituindo em um postulado explicativo dos atos administrativos e, em consequência, não podendo ser contraposto aos interesses privados, que podem também representar interesses públicos.⁴⁸

Nesse sentido, o interesse público na transação residiria na possibilidade de efetuar a arrecadação e diminuir os custos de litigiosidade, atendendo tanto ao interesse coletivo, quanto ao particular. De mesma forma, como veremos no presente estudo, a transação como

⁴⁵ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. P. 171.

⁴⁶ Ibidem, p. 172.

⁴⁷ Ibidem, p. 175.

⁴⁸ ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 11, setembro/outubro/novembro, 2007. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>, acesso em 27 dez 2022. p. 28.

ferramenta de auxílio e incentivo à economia nacional, da mesma forma atende a ambos os interesses.

Para PEREIRA e GIOVANINI, ainda restaria a questão da reserva legal, em razão da falta de previsão constitucional dos princípios mencionados, frente a outros direitos fundamentais e princípios constitucionais expressos no texto da Constituição Federal.⁴⁹

Inexiste, contudo, uma definição normativa expressa para interesse público, tampouco, observa-se, literalmente, a supremacia e a indisponibilidade do interesse público como princípios constitucionais, o que não significa, porém, que não tenham sido tutelados pelo constituinte. A interpretação e a concretização do que seja entendido como interesse público deve partir de determinações na própria Constituição da República - especialmente suas normas fundamentais e aquelas contidas no art. 37 -, cumuladas com as demais normas infraconstitucionais correspondentes.

Por fim, atrelado à ideia do interesse público mais vantajoso à coletividade, temos o princípio constitucional da eficiência no serviço público, que deve buscar a opção mais interessante economicamente à Administração, ou seja, uma melhor relação custo-benefício na cobrança e arrecadação de tributos que, no caso da transação, representa os custos e prazos de um processo judicial com possibilidade de derrota, em relação aos valores que podem ser arrecadados em comum acordo com o contribuinte.⁵⁰

Nos filiamos à posição dos autores citados no sentido de não haver impedimento ou qualquer violação ao princípio da indisponibilidade dos interesses fazendários, uma vez que a transação tributária busca a melhor opção em termos de arrecadação para a Administração, além de servir a outras finalidades não apenas arrecadatórias, conforme verificamos no presente estudo.

Nesse mesmo tema, FERNANDES, relata em seu estudo que a maior dificuldade em levar a termo a transação tributária estava na resistência em considerar o artigo 171 do Código Tributário Nacional constitucional, sendo que alguns autores chegaram a defender sua revogação, em razão da já mencionada indisponibilidade e supremacia do interesse público sobre o privado e o caráter vinculado do procedimento arrecadatório.⁵¹

⁴⁹ PEREIRA, Ana Lucia Pretto; GIOVANINI, Ana Elisa Pretto Pereira. Arbitragem na administração pública brasileira e indisponibilidade do interesse público. **Quaestio Iuris (QI)**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/23491>, acesso em 12 mar. 2024. p. 1150.

⁵⁰ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. *Revista da AGU*, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 177.

⁵¹ FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência Administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. *RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ*, [S.l.], n. 27, p. 121-

A respeito desse tema, BEVILAQUA e BUISSA classificam esses dois conceitos como os “dogmas da indisponibilidade”, propondo que esses temas sejam enfrentados e superados a fim de possibilitar a efetivação da transação tributária. Argumentam os autores que os métodos tradicionais de arrecadação se encontram ultrapassados e ineficientes frente às necessidades do Estado, sendo necessário uma nova forma de resolução das controvérsias geradas pela modelo em vigor. Concluindo que não há prevalência do interesse público sobre o particular se ambos estão em litígio, pondera-se que um ato de natureza contratual e de autocomposição seja o mais adequado a ajustar os interesses de forma proporcional, por meio da transação.⁵²

SEVERINE destaca que a transação em matéria tributária possui a característica de ter uma das partes envolvidas no litígio na figura do próprio Estado, o que lhe confere certas prerrogativas que passaram a obstar a sua aplicação, em razão da indisponibilidade já comentada. Entretanto, a própria evolução do entendimento tributário e a alusão ao princípio da eficiência da administração, possuem a capacidade de relativizar tal indisponibilidade, no sentido de permitir uma melhor realização do interesse público e permitir o uso adequado da transação, considerando o princípio da eficiência o fundamento principal para sua efetivação.⁵³

Segundo FERNANDES, foi exatamente a busca pela maior eficiência na administração por meio da consensualidade, que fez surgir novas abordagens e mecanismos de solução de conflitos paralelos ao Judiciário, o que permitiu superar as barreiras e repensar a transação como forma de aumentar o recolhimento de tributos e diminuir o nível de demandas judiciais que impediam o ingresso regular desses recursos.⁵⁴

Para CATARINO e ROSSINI, a aplicação do princípio da eficiência vai além e obrigaria o gestor público a buscar mitigar os prejuízos advindos de uma possível derrota em ação judicial. Nesse sentido, concluem os autores, a administração pública deve agir com base

145, jun. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226>. Acesso em: 10 jan. 2023. P. 133.

⁵² BUISSA, Leonardo; BEVILAQUA, Lucas. Consensualidade na administração pública e transação tributária. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. Disponível em: (PDF) Consensualidade na Administração Pública e Transação Tributária | Lucas Bevilacqua - Academia.edu, acesso em 26 nov. 2022. p. 49 e 51.

⁵³ SEVERINE, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, v.11, n.95, p. 107-131, jan. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2010v11e95-228>, acesso em 29 nov. 2022. p. 126.

⁵⁴ FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência Administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ, [S.l.], n. 27, p. 121-145, jun. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226>. Acesso em: 10 jan. 2023. p.140.

no princípio da eficiência e buscar a melhor relação custo-benefício para atender ao interesse fazendário e, por conseguinte, o interesse público na efetivação das transações tributárias.⁵⁵

Concluindo nossa abordagem acerca do princípio da eficiência, BEVILAQUA e BUISSA, destacam que este prevaleceu sobre o “dogma da indisponibilidade”, ressaltando que a própria Constituição Federal prevê outros princípios que servem de base ao Direito Público, pautando a atuação da Administração e do Poder Judiciário, além de vincular a atuação de ambos ao citado princípio. Conforme mencionado anteriormente, a indisponibilidade do interesse fazendário serviu de base para que governantes de plantão afastarem a possibilidade de regulamentação da transação tributária, e acabassem por premiar contribuintes inadimplentes contumazes com seguidos programas de recuperação fiscal.⁵⁶

Outro princípio que suscitou dúvidas para implementação da transação tributária foi o da igualdade, sob o entendimento de que a transação poderia discriminar contribuintes em situações similares. Nesse aspecto, o estudo de CATARINO e ROSSINI apresenta conclusão no sentido de que não há ofensa a esse princípio, uma vez que o fato de um contribuinte impugnar um lançamento tributário contra si, não implica em vantagem em relação a um outro contribuinte que não o fez. Acrescentam ainda os autores outro exemplo, comparando com o caso de um contribuinte que solicita restituição de tributos recolhidos a maior ou pagos indevidamente e outro em situação idêntica que não o faz. Nesse caso, assim como na transação tributária, o tratamento dispensado pelo Fisco será necessariamente diferente, sem, contudo, ferir o princípio da igualdade.⁵⁷

Superados os obstáculos relatados, tivemos o advento da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que finalmente trouxe a regulamentação geral da transação em matéria tributária, conforme previsto no artigo 171 do Código Tributário Nacional. SCHOUERI, analisando o instituto recém regulamentado, critica o que ele entende como um excesso de liberdade conferido à União para aceitar ou recusar cada transação, considerando mais prudente em sua visão, que tais parâmetros fossem estabelecidos na própria lei. Entretanto, o autor também

⁵⁵ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 177.

⁵⁶ BUISSA, Leonardo; BEVILAQUA, Lucas. Consensualidade na administração pública e transação tributária. Fórum Administrativo – FA, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. Disponível em: (PDF) Consensualidade na Administração Pública e Transação Tributária | Lucas Bevilacqua - Academia.edu, acesso em 26 nov. 202., p. 51.

⁵⁷ CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. Revista da AGU, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022. p. 179.

reconhece que a lei não concedeu carta branca, estabelecendo alguns limites a serem observados pela União e compromissos a serem estabelecidos aos contribuintes.⁵⁸

Como exemplo, o autor cita o parágrafo primeiro, do artigo primeiro, que determina que cabe à União decidir, em juízo de oportunidade e conveniência, se é cabível a realização da transação. Também menciona o seu artigo segundo, que estabelece que as transações tributárias na modalidade de adesão, implicam na aceitação do contribuinte de todas as condições estabelecidas em edital. Ou seja, a abertura da lei dada à União e criticada pelo autor, pode ser fechada com base no estabelecido nos editais de transação, conforme sua própria conclusão ao afirmar que a “abertura dada pela lei foi fechada pela PGFN”.⁵⁹

Corroborando o entendimento acima, o autor verifica que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), editou a Portaria nº 9.917/2020, que estabeleceu várias possibilidades de transação e as condições para sua efetivação. Também a Portaria nº 18.731/2020 contemplou a transação para empresas de pequeno porte e microempresas. Ou seja, apesar de a lei geral de transações poder ser criticada por não trazer todos os limites necessários ao correto uso do instituto da transação, as normas infralegais estão, até o momento, cumprindo esse papel.⁶⁰

1.1.4. A influência do Direito americano na regulamentação da transação brasileira

Analisando o processo legislativo que deu origem à lei 13.988/2020, verificamos que o terceiro parágrafo de sua exposição de motivos afirma haver similaridade da proposta de regulamentação da transação apresentada com o instituto do “Offer in Compromise”, utilizado pelo fisco estadunidense.⁶¹

O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do “Offer in Compromise”, praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América.

Dado o destaque atribuído pelo legislador ao instituto utilizado pelo IRS americano, cabe aqui uma breve análise acerca do alcance dessa influência no modelo brasileiro de transação tributária, a fim de verificarmos se também há indicação de outras finalidades para o instituto, além dos de natureza tributária.

⁵⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 738.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 738

⁶⁰ *Ibidem*, p. 738

⁶¹ BRASIL. *Exposição de Motivos da MP nº 899, de 06 de setembro de 2019, (n. p.)*. Brasília, DF. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf, acesso em 21/09/2022.

Em estudo a respeito dessa similaridade, NUNES e SILVA destacam que a “oferta de compromisso”, em tradução livre, é um acordo feito entre o contribuinte e o governo, que encerra a obrigação tributária em troca de um pagamento em valor menor que o anteriormente exigido, a partir de uma possível dúvida sobre a possibilidade do não recebimento desse valor de forma integral, ou quanto à responsabilidade do contribuinte em relação à obrigação tributária. Tudo isso com o propósito de uma maior eficácia da administração tributária americana, melhora na arrecadação dos recursos que de outra forma não seriam pagos e oferecer ao contribuinte uma oportunidade de um novo começo, que possibilite cumprir suas obrigações fiscais de maneira regular.⁶²

Com base nessas características do normativo americano, os autores concluem que realmente houve significativa influência na norma brasileira, mas destacam algumas peculiaridades que acabam por diferenciar os dois institutos. O primeiro e mais relevante seria a maior liberdade para a administração pública americana transacionar. Com dispositivos mais simples e objetivos, a norma americana não impõe certos limites existentes na brasileira, como por exemplo, o fato de não se impor limites a diminuição do valor principal do débito, coisa que a norma brasileira veda expressamente.⁶³

Também constataram que o fisco americano, em um processo de transação, pode arbitrar o quanto um contribuinte poderá pagar, não havendo um percentual pré-estabelecido ou limites percentuais a se observar. A norma brasileira já define os percentuais passíveis de serem aceitos.⁶⁴

Por fim, em um terceiro fator de diferenciação, observam os autores que a transação americana não traz em sua norma um prazo máximo para o pagamento acordado. Já na transação brasileira, esse prazo máximo estipulado na norma para o pagamento é de 84 meses.⁶⁵

Dessa forma, apesar de guardar similaridade, observamos que as características mais complexas e limitadoras do Direito brasileiro impossibilitam de adotar uma transação tributária nos moldes da americana, com maior liberdade e autonomia para o fisco definir os

⁶² SILVA, Thiago Moreira; NUNES, Cleucio dos Santos. Transação Tributária: A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, e sua Inspiração no Direito Norte-Americano. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, RDIET, Brasília, V. 15, nº 2, p. 378–397, Jul-Dez, 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12461/7259>, acesso em 27 dez 2022. p. 391.

⁶³ SILVA, Thiago Moreira; NUNES, Cleucio dos Santos. Transação Tributária: A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, e sua Inspiração no Direito Norte-Americano. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário, RDIET, Brasília, V. 15, nº 2, p. 378–397, Jul-Dez, 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12461/7259>, acesso em 27 dez 2022. p. 393.

⁶⁴ Ibidem, p. 393

⁶⁵ Ibidem, p. 393

limites e condições de cada transação, inclusive podendo negociar em relação ao valor principal.

De outro lado, quando a “oferta de compromisso” assume um propósito de oferecer ao contribuinte uma oportunidade de um novo começo, entendemos que há uma intenção do Estado em ajudar, auxiliar ou socorrer o contribuinte que se encontra em dificuldades, a fim de que este se recupere e, com isso, retorne à normalidade de sua atividade comercial, contribuindo regularmente com suas obrigações fiscais, produzindo e contratando trabalhadores, gerando emprego e renda.

Ao analisarmos as normas nacionais sobre transação nos Capítulos seguintes, poderemos verificar se esta característica do Direito americano se encontra presente em nosso ordenamento.

1.1.5. A pandemia e seus efeitos na transação

No mesmo ano da regulamentação da transação tributária, o mundo se viu diante de uma grave crise sanitária com efeitos diretos na economia. O Brasil não saiu imune a esse cenário mundial de enorme gravidade. A pandemia do vírus COVID-19 causou restrições a circulação de pessoas, com cancelamento de viagens e redução do transporte, além do fechamento do comércio. As medidas adotadas para impedir a propagação do vírus, para interromper o contágio e a transmissão da doença, acabaram por causar uma interrupção no funcionamento regular de todo ambiente social e econômico. O Estado se viu impelido a adotar medidas emergenciais, para minimizar tanto os efeitos decorrentes da crise econômica gerada pela pandemia, quanto os decorrentes da emergência sanitária, com adoção de medidas de socorro às próprias vítimas da doença e aos setores econômicos diretamente atingidos.

Analisando os impactos da pandemia na política tributária brasileira, TEODOROVICZ e BORGES identificaram que as medidas de política fiscal e financeira foram adotadas de forma global, incentivadas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que compilou e publicou as diferentes medidas adotadas por seus países membros, indicando que a maioria dos países investiu em diversas políticas públicas utilizando um misto de ferramentas financeiras e tributárias, a fim de incentivar empresas para manutenção dos seus postos de trabalho, bem como medidas de diferimento de créditos tributários,

isenções e auxílio direto a pessoas em situação de vulnerabilidade, mais afetadas e prejudicadas pela crise.⁶⁶

Particularmente no Brasil, os autores verificaram que foram adotadas diversas medidas na área tributária, com maior viés em estimular comportamentos e conceder incentivos do que a simples arrecadação de recursos. Nesse caso, o objetivo era prestar um auxílio ou socorro emergencial a quem estivesse sofrendo prejuízos decorrentes da pandemia, utilizando a política tributária para esse propósito. Ainda segundo os autores, isso não seria uma novidade na história, já que em outras crises econômicas do passado, o governo brasileiro também utilizou a política tributária como instrumento de intervenção e de combate à outras crises estruturais.⁶⁷

Dessa forma, as medidas tributárias utilizadas para o enfrentamento à crise gerada pela pandemia do vírus COVID-19 foram adotadas em diversas formas, como prorrogação de prazo de pagamentos de tributos, simplificação de emissão de certidões, dispensa ou simplificação de obrigações acessórias, redução de alíquotas de determinados produtos essenciais ou para determinados setores econômicos, medidas para facilitação de pagamentos e, especialmente, medidas de transação tributária.⁶⁸

Nesse último caso, TEODOROVICZ e BORGES mencionam a transação extraordinária, lançada por meio da portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020, que estabeleceu condições específicas de transação para créditos inscritos em dívida ativa, em função dos efeitos causados pela pandemia nos contribuintes inscritos, que tiveram sua condição operacional de produção comprometida, com resultado financeiro afetado diretamente pela crise.⁶⁹

Vê-se, portanto, que a transação tributária, apesar de recém regulamentada, veio em boa hora para servir de instrumento de incentivos e de indução de comportamentos para prover a ajuda necessária aos contribuintes em situação de insolvência, que tiveram sua capacidade de gerar receita comprometida. Em que pese não se tratar de um tributo, que pode ter sua base, alíquotas e incidência manejadas para se induzir comportamentos e gerar efeitos extrafiscais esperados, a transação tributária demonstrou essa possibilidade. Mesmo se tratando de um acordo entre as partes, efeitos outros que não a arrecadação de recursos podem

⁶⁶ BORGES, Antônio de Moura; TEODOROVICZ, Jeferson. Políticas públicas tributárias e o combate a pandemias: o caso “coronavírus” e os reflexos na política tributária brasileira. *Revista Argumentum*, Marília, v.23, n. 2, p. 609-634, mai./ago. 2022. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1394>, acesso em 26 nov.2022. p. 615.

⁶⁷ *Ibidem*, p. 616.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 617.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 619.

ser esperados em uma transação. Que efeitos são esses e como são verificados e controlados é o que analisaremos nos próximos tópicos.

1.2. A extrafiscalidade e suas finalidades

O Estado, para realizar seu programa de governo e cumprir com suas obrigações constitucionais, utiliza a tributação como principal fonte de recursos para financiar sua estrutura e suas atividades, incluindo as mais básicas e necessárias à população em geral como saúde, segurança e educação. Essa tributação que normalmente ocorre, já produz alterações de comportamentos no mercado e na economia, sendo essas alterações também aproveitadas e manejadas pelo Poder Executivo de forma a induzir comportamentos para corrigir distorções e alcançar o desejado equilíbrio. Nesse aspecto, SCHOUERI aponta três funções comuns a toda atividade tributária e financeira do Estado: a distributiva, a alocativa e a estabilizadora.⁷⁰

Dessas três funções, nos interessa para o presente estudo a alocativa, que considera que a incidência da tributação na economia não é neutra, gerando distorções que são manejadas pelo Estado por meio de normas indutoras de comportamento dos contribuintes, fazendo com que estes sejam estimulados a adotar determinado comportamento, ou desestimulados para que sigam por outro caminho, a fim de não serem alcançados pela tributação ou usufruírem de benefícios fiscais.⁷¹

Toda medida estatal deve produzir os efeitos esperados ao seu propósito na economia e na sociedade e, normalmente, as normas tributárias possuem o propósito de arrecadar recursos. Quando as finalidades buscadas vão além da necessidade fiscal, possuindo um efeito indutor de comportamento dos contribuintes e seu propósito não é o de arrecadar recursos, mesmo uma arrecadação em menor perspectiva, estão evidenciadas finalidades extrafiscais dessas medidas tributárias. Essa finalidade distinta da arrecadação, como destaca LEÃO, já surge na elaboração das próprias normas, sendo uma decisão consciente do legislador em adotar regras tributárias com finalidades diversas do seu principal objetivo fiscal.⁷² Ainda segundo PASCALI e DELIGNE, no curso do processo legislativo podemos identificar na própria exposição de motivos, as justificativas e os fundamentos para a função indutora da norma em elaboração.⁷³

⁷⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 44.

⁷¹ *Ibidem*. p.45.

⁷² LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 45.

⁷³ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras*. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO,

A partir dessa definição, SCHOUERI apresenta a classificação dos tributos considerando a extrafiscalidade em arrecadatários e regulatórios, sendo este último o de maiores finalidades indutoras da economia. Apesar de mencionar essa classificação, o próprio autor considera que todos os tributos possuem efeitos arrecadatários ou regulatórios, em maior ou menor grau, conforme a sua finalidade, razão pela qual qualquer norma tributária teria efeitos indutores.⁷⁴

Nessa mesma linha, PIMENTA, LIMA e MOURA argumentam que as normas extrafiscais, por ainda possuírem efeitos arrecadatários, mesmo que em menor grau, devem se submeter aos mesmos princípios previstos para as normas tributárias, pois seu componente fiscal remanesce presente.⁷⁵

Apesar de possuir efeitos diversos da arrecadação, as normas indutoras de comportamento não deixam de ser de natureza tributária e são utilizadas propositadamente para intervir em atividades econômicas e influenciar o comportamento dos contribuintes, sendo um instrumento a disposição do Estado, conforme destaca TORRES defendendo que a Administração deve usar suas ferramentas técnicas, como a extrafiscalidade e suas “múltiplas possibilidades”, nas palavras do autor, como forma de intervir na economia e garantir o seu desempenho eficiente, a fim de atender aos objetivos sociais do Estado.⁷⁶

No próprio texto constitucional encontramos dispositivos indutores propositadamente inseridos pelo legislador constituinte, sendo um dos exemplos a previsão de concessão de benefícios fiscais para o desenvolvimento de regiões com diferentes níveis de desenvolvimento. Ou seja, a redução de desigualdades sociais nas regiões do País é estimulada por meio de medidas extrafiscais (benefícios), ao mesmo tempo em que determina observância ao princípio da igualdade. Assim, conforme assevera LEÃO⁷⁷, a tributação uniforme defendida pela Constituição é relativizada quando confrontada com o desafio do Estado em promover a redução das desigualdades regionais. E assim o faz por meio de indução de comportamentos, incentivando empresas a investirem em regiões menos

Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 59.

⁷⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p.174.

⁷⁵ PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Lívia Igenes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga. O alcance e os limites da extrafiscalidade. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 87-106. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 93.

⁷⁶ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 123-140. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p.136.

⁷⁷ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 73.

desenvolvidas, que recebem em troca benefícios como a redução dos tributos incidentes em suas operações comerciais.⁷⁸

Ainda exemplificando a previsão da extrafiscalidade no texto constitucional, LOBATO e LEITE⁷⁹ mencionam a possibilidade de a lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o propósito de prevenir desequilíbrios na concorrência⁸⁰ e a característica de seletividade do IPI, que beneficia os produtos de primeira necessidade, ou essenciais, com alíquotas inferiores aos considerados supérfluos⁸¹, desestimulando o consumo desse últimos e facilitando o acesso, com preços menores, à população menos favorecida financeiramente, com menor ou nenhuma capacidade contributiva. Mais adiante, abordaremos a relação entre os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, em relação à extrafiscalidade e os benefícios fiscais.

Estamos trabalhando nesse tópico com conceitos de espécies e tipos de normas, conforme tratado por BERNARDES e LEMOS, extrafiscalidade enquanto espécie, incluiria as normas indutoras como um tipo de norma extrafiscal. Contudo, foge ao escopo desse estudo buscar a exegese desses termos, mas sim os seus efeitos práticos de indução de

⁷⁸ Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

⁷⁹ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 187-206. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 193.

⁸⁰ Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

⁸¹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho .

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

comportamentos. Portanto, para fins do presente estudo, os termos “norma indutora” e “extrafiscalidade”, ou “norma extrafiscal”, se equivalerão.⁸²

Tendo em vista o exposto até o momento, como podemos identificar ou reconhecer que estamos diante de uma norma tributária indutora? Analisando essa situação, LEÃO aponta para três critérios capazes de fornecer dados suficientes para essa identificação. O primeiro é que a norma tributária persegue claramente uma finalidade que é a de arrecadar recursos, tendo outros objetivos como o de regulação. Conforme já mencionado, a exposição de motivos pode apontar expressamente qual seria essa finalidade. O segundo é que a estrutura da norma deve estar permeada de medidas de cunho extrafiscal, sendo elementos essenciais do texto normativo, o que implica que a sua retirada acabe por tornar o texto ininteligível ou desvirtuar por completo os objetivos a que se propõe. O terceiro e último é que o tributo instituído pela norma deve fomentar e induzir as condutas dos contribuintes conforme as finalidades previstas a serem alcançadas, ou seja, devem conduzir ao objetivo proposto.⁸³

Ainda segundo os ensinamentos de LEÃO, uma vez identificadas as normas indutores, estas podem se apresentar em algumas espécies, como as imunidades tributárias, contidas no próprio texto constitucional e se apresentam como regras para impedir a incidência de medidas tributárias, ou como citada pela autora de “não tributação”, criando uma espécie de barreira tributária em setores onde se deseja proteger autonomias e liberdades constitucionais ou incentivar a promoção do desenvolvimento e equilíbrio econômico.⁸⁴

Também temos as isenções tributárias, situadas em um plano infraconstitucional, mas decorrentes de medidas estabelecidas em lei, que afastam da regra geral situações que normalmente há incidência de tributos, excluindo do campo da tributação situações em que o legislador deseja incentivar o seu desenvolvimento, protegendo-as da incidência de tributos e excepcionando determinados setores econômicos do ônus suportado pelos demais.⁸⁵

Uma terceira espécie de norma de norma tributária indutora e de relevante interesse para o presente estudo, os incentivos fiscais promovem desonerações de tributos conforme a finalidade estabelecida pelo legislador, em incentivar determinado setor econômico que se deseja desenvolver ou determinada região onde se busca o incremento de renda e equilíbrio

⁸² BERNARDES, Flávio Couto; LEMOS, José Francisco. Análise da extrafiscalidade na estrutura da norma jurídica tributária. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 107-122. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 116.

⁸³ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 50.

⁸⁴ Ibidem, p. 52.

⁸⁵ Ibidem, p. 55.

econômico, social e de atração de investimentos para o seu desenvolvimento sustentável, além de atender a situações de crise, onde são necessárias medidas de desoneração para garantir a sobrevivência econômica de determinado setor econômico.⁸⁶

Finalmente, temos os tributos considerados indutores por sua própria natureza, sendo o mais claro exemplo dessa situação a contribuição para intervenção no domínio econômico, a CIDE, que traz em sua própria definição a maior característica indutora e extrafiscal. A principal possibilidade desses tributos é a capacidade de servirem como instrumentos diretos de intervenção, afastando alguns princípios constitucionais, como a legalidade, garantido a autonomia do Executivo em gerir diretamente a economia, por meio dessa intervenção direta nos impostos de importação, exportação, produtos industrializados e de operações financeiras.⁸⁷

De maior interesse para o presente estudo, passaremos no próximo tópico a uma maior análise da espécie de norma indutora relativa aos benefícios e incentivos fiscais.

1.2.1 Incentivos fiscais e extrafiscalidade

Incentivos fiscais são instrumentos de política fiscal usados pelo Estado para atuar e intervir na economia, normalmente para correção de desigualdades setoriais ou regionais, mas extraordinariamente em tempos de crise. FARIA, em seu estudo sobre a intervenção estatal na economia desencadeada pela crise econômica de 2008, trouxe relevantes conceitos acerca das modalidades de intervenção do Estado. A primeira modalidade seria a intervenção direta do Estado participando ele mesmo como agente econômico, assumido o controle de determinado setor econômico. Já a segunda modalidade seria o controle por meio de normativos de observância obrigatória pelos agentes econômicos, como no caso do tabelamento de preços. E o último, e de maior interesse para o presente estudo, seria a intervenção por indução, atuando como agente indutor de comportamentos, estimulando por meio de benefícios fiscais, ou onerando pelo aumento de tributos determinada atividade econômica.⁸⁸

Na crise econômica decorrente da pandemia não foi diferente, o Estado interveio de forma a conceder benefícios para auxílio emergencial e incentivos aos setores econômicos afetados diretamente, porém, o uso de incentivos fiscais não pode ser indiscriminado e seus conceitos devem estar bem entendidos.

⁸⁶ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 58.

⁸⁷ Ibidem, p.59.

⁸⁸ FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. Revista CEJ, v. 13, n. 47, p. 37-50, 2010. P. 40.

Os incentivos fiscais, enquanto normas tributárias indutoras de comportamentos direcionados a determinados contribuintes ou setores econômicos, criam desigualdades entre os contribuintes beneficiados pela norma e os que não podem usufruir das mesmas vantagens tributárias. Essa diferenciação, em uma primeira vista, parece ir em sentido oposto à observância do princípio da igualdade. Contudo, a liberdade constitucional dirigida ao Poder Executivo em conduzir corretamente a economia, prevê que para algumas finalidades extrafiscais, princípios podem ser excepcionados.⁸⁹

Segundo SCHOUERI, as normas tributárias de incentivos fiscais não se distribuem de modo igualitário entre os contribuintes que se enquadram nas situações definidas pelo legislador. É necessário que se faça uma análise desses benefícios instituídos para se verificar os fundamentos que justificam o tratamento desigual, em aparente afronta ao princípio da igualdade.⁹⁰

Nas normas tributárias fiscais, o princípio da igualdade implica que o dever de pagar tributos deve corresponder à capacidade financeira e contributiva de cada contribuinte, tendo por finalidade a cobrança de forma igualitária perante a sociedade. Já nas normas tributárias indutoras, notadamente as que criam benefícios e incentivos fiscais, há claramente uma diferenciação entre contribuintes em uma mesma situação e com uma mesma capacidade contributiva. Segundo LEÃO, essa diferenciação, ou restrição de direitos, deve estar justificada pelas finalidades que fundamentaram a edição da norma, sendo esse o seu principal parâmetro de validação.⁹¹ Ainda segundo a autora, o princípio da igualdade obriga que a norma indutora realize os seus objetivos extrafiscais, concretizando as finalidades que motivaram a sua criação, sendo esse um dos principais pontos de controle das normas extrafiscais, conforme abordaremos mais adiante.⁹²

Os incentivos fiscais não precisam necessariamente ser de caráter benéfico, como isenções, redução de alíquotas, parcelamentos e diferimentos de parcelas devidas. Segundo PASCALI e DELIGNE, a finalidade indutora pode se manifestar como uma imposição mais onerosa ao contribuinte, caso resolva adotar determinado comportamento não desejado pelo Estado, vindo nesse caso a deparar-se com alíquotas mais pesadas e maior incidência de outros tributos.⁹³

⁸⁹ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 85.

⁹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 438.

⁹¹ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 95.

⁹² *Ibidem*, p.121.

⁹³ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras*. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO,

Ainda segundo as autoras, a finalidade indutora pode ser identificada em sua exposição de motivos, parte integrante do processo legislativo de construção da norma e necessário para justificar, fundamentar e explicitar as razões para a sua criação e aprovação. Portanto, logo no início do processo legislativo já existem elementos que indicam o caráter de imposição da norma, se entrará no campo mais comum, dos benefícios, ou se irá optar por onerar ainda mais o contribuinte que incidir no comportamento controlado pelo governo.⁹⁴

Em tempos de crise econômica, há necessidade de o Estado promover medidas de incentivo, que atendam aos setores e contribuintes mais atingidos, o que deve ser claramente demonstrado, a fim de se justificar o tratamento diferenciado. E a importância da extrafiscalidade em situações críticas, conforme ensina LOBATO e LEITE, constitui-se em um relevante instrumento a favor do Estado, a fim de intervir e dirigir a economia para uma situação de equilíbrio e normalidade. Incentivos tributários são criados para impulsionar o crescimento econômico em nível regional ou nacional, conforme o caso, criando condições para maiores investimentos e geração de empregos e oportunidades de investimentos, buscando mitigar ou até anular os efeitos devastadores de crises econômicas nacionais ou internacionais.⁹⁵

Nesse aspecto, os autores demonstram o entendimento de que os incentivos concedidos não podem ser simplesmente revogados até que seus objetivos, ou as finalidades que justificaram a sua criação, sejam atingidos. Ou seja, a arrecadação tributária não necessariamente aumentaria consideravelmente se todos os benefícios fiscais fossem revogados, uma vez que a sua concessão não está vinculada a finalidades fiscais, ou arrecadatórias, mas sim extrafiscais.⁹⁶ Mesmo em situações como essa, a extrafiscalidade não pode representar um privilégio concedido a determinado grupo, devendo guardar uma forte relação que justifique a sua instituição com os princípios constitucionais, que prevaleceram em razão da situação, principalmente em relação ao princípio fundamental da igualdade.⁹⁷

Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 53.

⁹⁴ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p.59.

⁹⁵ LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 187-206. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 197.

⁹⁶ Ibidem, p. 206.

⁹⁷ Ibidem, p. 195.

SCHOUERI traz o entendimento de que os incentivos fiscais não necessariamente se distribuem de modo igualitário entre os contribuintes que se enquadram nas hipóteses de sua concessão, conforme definidos pelo legislador, sendo necessária para uma correta análise e aferição da observância dos princípios norteadores, uma verificação cuidadosa dos pressupostos presentes no texto normativo, que fundamentem e justifiquem o tratamento diferenciado.⁹⁸

Há, portanto, preceitos constitucionais estabelecidos que devem ser observados pelos incentivos fiscais e demais normas indutoras, de modo que as medidas adotadas não acabem por prejudicar a própria atividade que deveriam incentivar, causando prejuízos a determinados grupos econômicos ou afetando de forma negativa a livre concorrência, ao conceder benefícios exagerados ou desproporcionais a um grupo em detrimento de outro, em evidente prejuízo à livre concorrência. Enfim, é necessário um adequado controle e correto entendimento das normas indutoras, assunto que abordaremos no próximo tópico.

1.2.2 O controle da extrafiscalidade

Exatamente por terem sido elaboradas para induzir comportamentos, as normas extrafiscais possuem uma primeira dificuldade que é a impossibilidade de prever se a finalidade planejada será efetivamente alcançada, ou se os efeitos esperados serão os que realmente se concretizam. Nesse aspecto, PASCALI e DELIGNE, apontam que há um certo grau de imprevisibilidade em relação aos efeitos que a norma indutora causará no setor econômico destinatário das medidas tributárias. Segundo as autoras, essa dificuldade não afasta a possibilidade de utilização dessas normas, mas demonstram a necessidade de controle, por parte principalmente do Poder Judiciário, em relação às consequências práticas dessas normas que extrapolem os limites e garantias constitucionais estabelecidos.⁹⁹

Sobre esse controle, LEÃO apresenta como uma primeira baliza o princípio da igualdade e como parâmetro de validação da norma tributária indutora a sua finalidade, buscada através do comportamento esperado pelo contribuinte e que, quando alcançado, acaba justificando a própria existência da norma.¹⁰⁰ Por se tratar de norma extrafiscal, com finalidade diversa da arrecadação, a igualdade buscada não estará afeta a incidência tributária

⁹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 438.

⁹⁹ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. *Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras*. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 55.

¹⁰⁰ LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da Extrafiscalidade*. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p.121.

que proporcione atingir contribuintes com igual capacidade contributiva, sendo esse parâmetro não mais o principal a ser buscado, mas sim, um comportamento que a norma busca provocar para se alcançar as finalidades previstas, ou seja, a norma deve ser eficaz e produzir os efeitos a que se propõe. Portanto, a aferição dessa eficácia da norma indutora também se mostra relevante para o controle de sua extrafiscalidade.¹⁰¹

LEÃO demonstra, entretanto, que a capacidade contributiva não fica de todo afastada quando se trata de extrafiscalidade, uma vez que não podem ser aceitas medidas indutoras que acabem por gerar tributações em alíquotas exageradas ou irrazoáveis de um lado, afrontando a proteção ao mínimo existencial ou a proteção contra medidas confiscatórias, ou a total ausência de tributação de outro lado, onde a manifestação de riqueza demonstra claramente a desnecessidade de medidas incentivadoras por parte do Estado, constituindo-se na prática em verdadeiro privilégio a determinado setor.¹⁰²

O equilíbrio entre esses dois extremos é o que deve fazer com que a norma indutora busque o caminho do centro, estabelecendo uma relação de proporcionalidade entre os meios utilizados, as finalidades buscadas e as restrições diretamente relacionadas aos direitos fundamentais. Dessa forma, LEÃO apresenta como segunda baliza de controle o postulado da proporcionalidade. Em suas palavras “*o objetivo da aplicação do postulado da proporcionalidade é exatamente legitimar uma restrição proporcional dos direitos fundamentais*”.¹⁰³

Assim, prosseguindo LEÃO em seu entendimento, a aplicação da proporcionalidade servirá como um mecanismo de controle das normas indutoras emanadas pelo Legislativo ou Executivo, compreendendo a análise de três aspectos distintos, sendo o primeiro a adequação da norma, ou seja, se a medida tributária adotada é realmente capaz de alcançar a finalidade extrafiscal a que se propõe. Em uma analogia muito simples da autora, se o remédio utilizado é o adequado para o tratamento da doença.

O segundo aspecto é o da necessidade da norma tributária, que basicamente implica na análise da escolha da proposta normativa que menos restrinja os direitos fundamentais envolvidos, notadamente o da igualdade, dentre outras opções normativas que se apresentam também adequadas às finalidades propostas.¹⁰⁴

Finalmente, o terceiro aspecto apresentado por LEÃO é o da proporcionalidade em sentido estrito, ou seja, a norma indutora deve apresentar em seus resultados mais benefícios

¹⁰¹ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015 p. 99.

¹⁰² Ibidem, p. 113.

¹⁰³ Ibidem, p. 139.

¹⁰⁴ Ibidem, p.139.

do que prejuízos em relação às restrições causadas aos direitos fundamentais, como a liberdade, a propriedade e a capacidade contributiva. Em resumo, uma comparação entre os benefícios e os malefícios da medida tributária, uma vez que a limitação a um direito fundamental não será considerada proporcional em sentido estrito se o dano causado ao contribuinte é superior ao efeito benéfico esperado.¹⁰⁵

Juntos, esses três aspectos compõe o postulado da proporcionalidade, a ser utilizado como um dos principais e importantes critérios de controle das normas tributárias indutoras, além dos já mencionados princípios da igualdade, da capacidade contributiva e o controle da eficácia da norma.

Entretanto, há ainda outros critérios mencionados por LEÃO que podem ser utilizados para o controle das normas tributárias indutoras, apesar de menos citados que os já elencados anteriormente, mas que juntos trazem a ideia de que as normas tributárias devem ser utilizadas de forma comedida para resolver questões de ordem social e econômica, capazes de serem alcançadas por outros meios mais adequados e eficazes. Dessa forma, a autora conclui que uma medida tributária que se propõe a induzir um comportamento distinto da finalidade fiscal, deve também ser controlada por critérios pertinentes às finalidades públicas almejadas. Tais critérios são o da complementariedade, economicidade, subsidiariedade e cumprimento da finalidade.¹⁰⁶

Resumidamente, a complementariedade é o critério segundo o qual as normas indutoras devem ser complementares a outras normas principais gerais mais abrangentes. O critério da economicidade implicaria em um balanço entre o custo relativo ao meio escolhido e o objetivo a ser alcançado, que justificasse o encarecimento da atividade para se alcançar as finalidades pretendidas. A subsidiariedade seria o critério segundo o qual as medidas administrativas devem ser preferencialmente adotadas frente às medidas tributárias, que causam maior desequilíbrio no universo de contribuintes afetadas pelas normas. Por fim, o cumprimento da finalidade é o critério que avalia a continuidade da vigência da norma indutora, uma vez que as finalidades que justificaram a sua implementação já foram alcançadas e seus efeitos já se exauriram.¹⁰⁷

Estes, portanto, constituem o arcabouço doutrinário disponível para o controle das normas extrafiscais e servem, da mesma forma, para orientar sua elaboração e aplicação, razão pela qual, são de fundamental importância para o presente estudo, uma vez que as

¹⁰⁵ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015, p.144

¹⁰⁶ Ibidem, p.146.

¹⁰⁷ Ibidem, p. 153.

transações tributárias, apesar de não se constituírem em tributos propriamente ditos, são estabelecidas por normas tributárias que podem apresentar viés indutor de comportamentos e de intervenção econômica, que o trabalho em curso pretende identificar.

1.2.3 Extrafiscalidade na transação tributária

A transação tributária, após finalmente ser regulamentada, inaugurou uma nova forma de relacionamento entre o fisco e o contribuinte, saindo de uma postura de imposição de seu poder estatal para uma relação de composição e de diálogo. Nesse aspecto, demonstra um maior potencial de indução de comportamento por estabelecer essa maior proximidade. BASSO, PINHEIRO e BALTHAZAR, ao analisarem a transação tributária, ressaltam uma relação de reciprocidade entre Estado e contribuinte ao transacionarem, ou seja, se o último agir de forma a caminhar para o atingimento das finalidades propostas, poderá usufruir dos benefícios e incentivos oferecidos na transação, entretanto, se agir de forma contrária ao pactuado, não receberá nada em troca.¹⁰⁸ Percebe-se nessa análise o grande potencial indutor presente na transação tributária.

Ao fazerem uma comparação com programas de parcelamentos anteriores à regulamentação da transação tributária, os autores já apontam a existência desse viés indutor nesses parcelamentos, uma vez que favoreciam com benefícios aqueles que o aderissem, com pouca ou nenhuma interação com o contribuinte. Contudo, a nova forma de relacionamento estabelecida pela transação afasta esse modelo antigo de simples adesão.¹⁰⁹

Colocando Estado e contribuinte em polos equidistantes de negociação, a transação tributária afasta a aplicação do princípio da igualdade, na medida em que oferece condições mais favoráveis a contribuintes que estariam em situações similares. FOLLONI destaca o potencial conflito envolvendo a mitigação do princípio da igualdade, que envolve a aplicação de finalidades extrafiscais nas normas indutoras, ao separar os contribuintes basicamente em dois grupos: aqueles que são os destinatários das normas tributárias de transação e que receberão os estímulos, incentivos e benefícios para adotarem o comportamento estimulado e alcançarem as finalidades previstas pela norma, e aqueles que não são alcançados pela norma tributária de transação e já vêm adotando os comportamentos desejados. O autor conclui que

¹⁰⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. *Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos*, [S. l.], v. 41, n. 85, p. 287–308, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>, acesso em 29 nov. 2022. p. 291.

¹⁰⁹ *Ibidem*, p. 288.

esses dois grupos são necessariamente excludentes entre si e, no caso específico da transação tributária, teremos de um lado contribuintes inadimplentes, destinatários dos benefícios da norma, e do outro aqueles que cumprem regularmente suas obrigações tributárias.¹¹⁰

O equilíbrio nessa situação deve ser buscado com o auxílio da análise do postulado da proporcionalidade da norma indutora de transação tributária, conforme explanado no tópico anterior, verificando se a desigualdade imposta a esses dois grupos encontra a devida justificativa na elaboração do normativo e nas finalidades a que este se propõe alcançar.

Passando a essa análise, BASSO, PINHEIRO e BALTHAZAR apresentam interessantes considerações acerca da adequação da norma tributária de transação. Segundo os autores, devem ser analisadas as condições impostas aos contribuintes para a adesão ao processo de transação. No caso de exigências desproporcionais ou de condições inadequadas, a consequência será uma baixa ou nenhuma adesão dos contribuintes ao previsto no edital de transação, frustrando os objetivos previstos de serem atingidos. Ou seja, os contribuintes simplesmente preferem permanecer na condição de inadimplência em que estão, a terem que renunciar a seus direitos, como o de recorrer ao judiciário, por exemplo.¹¹¹

Prosseguindo no estudo, os autores adentram a análise da necessidade da norma de transação, verificando-se a opção que menos restrinja os direitos fundamentais envolvidos. Nesse aspecto, apresentam a conclusão de que a desigualdade estabelecida pela transação tributária deve ser temporal, ou seja, deve atender a um auxílio a empresas que se encontram em dificuldades, notadamente em tempos de crise, para que restabeleçam sua condição de adimplência e não mais necessitem desses mesmos incentivos.¹¹²

Finalmente, na proporcionalidade em sentido estrito, BASSO, PINHEIRO e BALTHAZAR destacam que na transação tributária, os benefícios previstos para os contribuintes inadimplentes devem ser pesados em relação aos prejuízos causados aos contribuintes que mantêm suas obrigações tributárias em dia e às finalidades e objetivos que levaram à elaboração da própria norma. Ou seja, uma limitação imposta a um direito

¹¹⁰ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. *Revista Direito GV* [online]. São Paulo, v. 10, n. 1, pp. 201-220, 30 out. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1808-24322014000100008>, acesso em 29 nov. 2022. p.208.

¹¹¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. *Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade*. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, [S. l.], v. 41, n. 85, p. 287-308, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>, acesso em 29 nov. 2022. p. 299.

¹¹² *Ibidem*, p. 300.

fundamental não poderá ser considerada proporcional em sentido estrito se o dano causado ao setor econômico extrapola o benefício auferido pelos contribuintes inadimplentes.¹¹³

Verificamos, portanto, que as normas indutoras que tratam de transação tributária devem ser analisadas não apenas sob o ponto de vista de seus objetivos fiscais ou arrecadatários, mas principalmente sob o ponto de vista de seus objetivos extrafiscais. Nesse sentido, a transação tributária deve atingir obrigatoriamente os objetivos a que se propõe, uma vez que a mitigação dos princípios fundamentais envolvidos, notadamente o da igualdade e, decorrente deste, o da capacidade contributiva, só podem ser tolerados se a realização das finalidades que justificaram sua construção, forem suficientemente vantajosas a ponto de se tolerar tal diferenciação.

Nesse sentido, LEÃO aponta que a finalidade extrafiscal de uma norma indutora cria desigualdade entre os contribuintes em relação ao critério da capacidade econômica, sendo tais distinções justificadas pela finalidade vinculada à edição da norma indutora. Ainda segundo a autora, o princípio da igualdade não seria violado, uma vez que somente ocorreria esse fato, se houvesse tratamento diferenciado de forma injustificada entre os contribuintes, ou seja, o critério utilizado para diferenciação dos contribuintes, deverá ser pertinente e compatível com a realização da finalidade extrafiscal.¹¹⁴

Considerando os conceitos apresentados até esse ponto, passaremos ao estudo das normas referentes à regulamentação e aplicação da transação tributária, fazendo uma análise de como foi justificada sua edição, as finalidades a que se destinam e os setores envolvidos, buscando identificar nos normativos editados no período em estudo as características extrafiscais envolvidas e sua adequação aos critérios doutrinários apresentados. Somente com o conhecimento resumido até o momento, teremos condições de avaliar se a transação tributária pode ser utilizada como instrumento de intervenção na economia ou em outras finalidades extrafiscais, que busquem o equilíbrio entre as necessidades sociais e o desenvolvimento econômico.

2. ANÁLISE DAS NORMAS E EDITAIS DE TRANSAÇÃO

¹¹³ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos, [S. l.], v. 41, n. 85, p. 287–308, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>, acesso em 29 nov. 2022. p. 301.

¹¹⁴ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015, p. 98.

Neste capítulo analisaremos a base legal da transação tributária e seus editais de transação, emitidos pela PGFN, buscando identificar os elementos característicos das normas indutoras presentes em sua concepção, conforme analisamos no capítulo anterior. A definição do período determinado para análise dos editais da PGFN foi feita com base nos critérios estabelecidos conforme apresentaremos a seguir.

No dia 11 de março de 2020, a Organização Mundial de Saúde (OMS) declarou a pandemia do coronavírus, alertando as nações a adotarem medidas preventivas e de controle sanitário da doença.¹¹⁵ A partir desse momento, os países que já vinham adotando uma série de controles e cuidados com a contaminação da doença intensificaram as restrições ao público e ao comércio em geral, com restrições de circulação e proibição de abertura e funcionamento regular.

Como consequência, uma crise econômica e de abastecimento se seguiu, causando comprometimento de alguns setores econômicos mais diretamente afetados como o de eventos, de alimentação e de transporte aéreo de passageiros. Para controlar esses efeitos, algumas medidas da área econômica do governo foram adotadas para o controle e mitigação dessa crise econômica causada pela pandemia. Por esta razão, estabelecemos o início do ano de 2020 como primeiro marco delimitador de nosso estudo dos editais de transação, uma vez que abrange o início da pandemia do coronavírus.

O fim da pandemia só veio a ser decretado pela OMS em cinco de maio de 2023.¹¹⁶ Até esse momento, diversas medidas já haviam sido adotadas, além das necessárias na área sanitária, como principalmente as da área econômica. Nesse período, diversos editais de transação foram publicados pela PGFN e, para fins do presente estudo, consideramos como marco final do período de análise desses editais o final do ano de 2022, uma vez que abrange a maior parte do período da pandemia do coronavírus.

Algumas normas poderão extrapolar um pouco o período considerado, levando em conta seus efeitos durante o período da pandemia e, em alguns casos, por terem sido revogadas por outros normativos mais recentes.

2.1. A base legal da transação tributária

¹¹⁵ UNA-SUS, Universidade Aberta do SUS. Organização Mundial de Saúde declara pandemia do novo Coronavírus. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.unasus.gov.br/noticia/organizacao-mundial-de-saude-declara-pandemia-de-coronavirus>, acesso em 12 set. 2023.

¹¹⁶ UNA-SUS, Universidade Aberta do SUS. OMS declara fim da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional referente à COVID-19. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.unasus.gov.br/noticia/oms-declara-fim-da-emergencia-de-saude-publica-de-importancia-internacional-referente-a-covid-19>, acesso em 12 set. 2023.

2.1.1. A exposição de motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.

A exposição de motivos (EM) nº 268, de 6 de setembro de 2019, serviu de base para edição e início do processo legislativo da Medida provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Conforme verificamos anteriormente, já no curso do processo legislativo podemos identificar indícios de configuração indutora das normas em construção. PASCALI e DELIGNE, apontam que na própria exposição de motivos podemos encontrar os fundamentos e justificativas para a função indutora da norma, em razão desta ser parte relevante do início do processo de construção legislativa.¹¹⁷ Passando a análise da norma em questão, podemos verificar que logo no primeiro parágrafo a EM menciona a criação pela norma de mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal. Nesse ponto, parece a EM apontar para uma expectativa de mudança de comportamento do contribuinte, a partir da regulamentação da transação.¹¹⁸

O segundo parágrafo da EM aponta a necessidade de regulamentação, em âmbito federal da transação tributária, para maior efetividade de recuperação de créditos tributários e de redução de excessiva litigiosidade, o que reduziria os custos e prejuízos à Administração Tributária Federal. O parágrafo terceiro aponta como principais alvos da transação os créditos de difícil recuperação e os classificados como irrecuperáveis. Como consequência, conclui pelo aumento da arrecadação e pela mudança de comportamento dos contribuintes devedores e da própria administração, que “esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais”. Critica os efeitos que chama de deletérios dos parcelamentos extraordinários e a concessão de prazos e descontos excessivos, sem critérios ou distinção entre aqueles que tem maior condição financeira de pagamento ou não. Por fim, aponta o tamanho da dívida relativa aos créditos de difícil recuperação ou irrecuperáveis, da ordem de 1,4 trilhão de reais naquela época.¹¹⁹

¹¹⁷ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 59

¹¹⁸ Submetemos a sua apreciação proposta de Medida Provisória que estabelece os requisitos e as condições para que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e os respectivos devedores ou partes adversas, possam realizar transação, nos termos do art. 171, da Lei 11º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, criando mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal.

¹¹⁹ A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados aqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de

Nos parágrafos quarto e quinto, a EM afirma que a norma prevê ainda a redução da litigiosidade nos contenciosos tributários administrativo e judicial, afirmando expressamente que a norma estará “afastando-se do modelo meramente arrecadatório”, reforçando o que havia mencionado no primeiro parágrafo acerca dos mecanismos indutores de autocomposição em causas tributárias.

O parágrafo sexto apresenta a transação tributária como elemento adequado à solução ou resolução de litígios, reforçando o seu alcance além do arrecadatório. Exemplifica com a redução de custos administrativos como consequência e o correto tratamento entre contribuintes com diferentes capacidades de pagamento, ou para aqueles que sofreram a ação do Estado simplesmente pela dificuldade de interpretação da norma. O exemplo mencionado, cita grupos específicos a quem podem ser direcionados os benefícios da transação, distinguindo-se da preocupação meramente arrecadatória.¹²⁰

O sétimo parágrafo reforça a possibilidade de resolução do contencioso mediante concessões mútuas, que apenas pendia de regulamentação para sua execução. No parágrafo oitavo, aponta a vantagem da regulamentação que propiciará à PGFN maior dedicação a outras causas que remanescerem em discussão, aumentando sua eficiência.

O parágrafo nono trata da inserção na norma de competências para a Procuradoria-Geral Federal e a Procuradoria-Geral da União tratarem da mesma forma de transação envolvendo a dívida ativa de natureza tributária das autarquias e fundações, bem como de outros valores devidos ao erário. No parágrafo décimo, uma estimativa de arrecadação é apresentada caso se aprove a regulamentação proposta.

Por fim, os parágrafos décimo primeiro e décimo segundo concluem a EM apontando a existência de elementos de relevância e urgência necessários à edição de uma medida

prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). O modelo ora proposto possui bastante similaridade com o instituto do "Offer in Compromise", praticado pelo Internal Revenue Service (IRS), dos Estados Unidos da América. Em suma, afasta-se do modelo que considera exclusivamente o interesse privado, sem qualquer análise casuística do perfil de cada devedor e, conseqüentemente, aproxima-se de diretriz alinhada à justiça fiscal, pautando o instituto sob o viés da conveniência e da ótica do interesse da arrecadação e do interesse público. Ressalta-se, inclusive, que a proposta decorre do amadurecimento de debates e estudos já objeto de outras proposições, em especial os Projetos de Lei nº 10.220, de 2018 e nº 1.646, de 2019, onde as potencialidades do instituto foram evidenciadas. De outro lado, conforme estudos realizados pela PGFN, os parcelamentos extraordinários, além dos seus efeitos deletérios, sequer atingem com efetividade a carteira de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, principais destinatários da proposição, que perfazem cerca de R\$ 1,4 trilhão de reais, montante superior à metade do estoque da Dívida Ativa da União.

¹²⁰ Em ambos os modelos a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do vies arrecadatório, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram atuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

provisória. No caso, o grave quadro fiscal e a urgência em se resolver as questões do contencioso tributário, para o ingresso de recursos no orçamento então corrente e nos demais exercícios subsequentes, são os elementos que justificariam o normativo escolhido de medida provisória para início do processo legislativo, que terminou pela sua aprovação e conversão em Lei, que passaremos a analisar a seguir.

2.1.2. A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

Decorrente da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 trouxe a regulamentação em nível federal do instituto da transação tributária, prevista no Código Tributário Nacional desde o ano de sua publicação em 1966. Dando sequência a análise feita em sua exposição de motivos, passaremos a verificar os artigos da principal norma que trata da transação tributária, iniciando pelo Capítulo I, que trata das disposições gerais.

O artigo primeiro estabelece que, de um lado a União, suas autarquias e fundações e de outro lado o devedor ou outra parte contrária, podem celebrar transação de créditos de natureza tributária ou não tributária, conforme juízo de oportunidade e conveniência dos primeiros e atendido, em qualquer caso, o interesse público. Estabelece os princípios a serem observados na aplicação e regulamentação da Lei. Determina a divulgação por meio eletrônico dos termos de transação celebrados, com informações que viabilizem o atendimento do princípio da isonomia. Define os créditos a que se aplica a lei e os órgãos responsáveis pelos respectivos créditos, sendo que os de natureza tributária seguirão o estabelecido no artigo 171 do CTN.

O artigo segundo apresenta as modalidades de transação por proposta individual ou por adesão, sendo esta última obrigatória para o contencioso tributário de pequeno valor e outros casos de contencioso judicial ou administrativo não especificados. Estabelece que a adesão implica na aceitação das condições estabelecidas no respectivo edital.

O artigo terceiro apresenta os requisitos a serem observados na transação, que deve apresentar os meios necessários a extinção dos créditos envolvidos e os compromissos a serem assumidos pelo devedor que transaciona, de não utilizar a transação de forma abusiva; de não se utilizar de interposta pessoa para ocultar ou dissimular elementos da transação; de não alienar ou onerar bens e direitos envolvidos na transação; desistir de impugnações e recursos administrativos e renunciar a ações judiciais em relação aos créditos transacionados. Além desses requisitos, define que a transação deferida implica em confissão de dívida em

relação aos créditos por ela abrangidos e que a transação que envolve créditos decorrentes de moratória ou parcelamento, mantém a sua exigibilidade suspensa. Por fim, estabelece que a extinção do crédito se opera na transação tributária, quando cumpridas as condições estabelecidas no respectivo termo.

O artigo quarto relaciona as condições em que a transação é rescindida, sendo que o devedor poderá impugnar o ato de rescisão ao ser notificado de sua ocorrência. No caso de possibilidade de saneamento do vício que acarretaria a rescisão, a transação poderá ser preservada. A rescisão da transação implica na cobrança integral dos valores transacionados, deduzidos os já pagos pelo devedor. Por fim, veda a realização de nova transação pelo prazo de dois anos, contados da data da rescisão da transação, mesmo para débitos distintos.

O artigo quinto apresenta os casos de vedação de realização de transação tributária, excluindo dessa possibilidade os créditos decorrentes de multas de natureza penal. Proíbe também a concessão de descontos em créditos relativos ao programa do Simples Nacional e em créditos relativos ao Fundo de Garantia do tempo de Serviço (FGTS). Em ambos os casos haverá possibilidade de transação, desde que contemplada em lei complementar no caso do Simples Nacional e de autorização pelo conselho curador no caso do FGTS.

Proíbe também a transação que envolva contribuinte classificado como devedor contumaz, conforme definido em lei específica que até o momento ainda não foi editada. Veda também a acumulação de reduções previstas no edital de transação, com outras previstas em lei para o crédito em discussão. Estabelece que os encargos legais acrescidos aos débitos negociados em transação, terão redução obrigatória e em percentual não inferior ao aplicado às multas e juros de mora relativos aos créditos transacionados.

Por fim, considera como autorizado tacitamente a ausência de manifestação formal em sentido contrário do Conselho Curador do FGTS, em relação aos editais de transação comunicados pela PGFN ao Conselho. Fixa o prazo de vinte dias para manifestação do Conselho, contados a partir da data de comunicação dos editais, ou transação individual pela PGFN.

O artigo sexto importa os limites de receita bruta anual da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para definição de micro e pequenas empresas que serão objeto do disposto na Lei de transação tributária, sendo que a mencionada Lei Complementar estabelece tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.¹²¹

¹²¹ I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

O artigo sétimo veda a restituição ou compensação de valores já pagos em parcelamentos anteriores à celebração da transação. O artigo oitavo estabelece a necessidade de expressa autorização ministerial para transação envolvendo valores acima dos fixados em ato do Ministro da Fazenda. Concluindo o Capítulo I, o artigo nono estabelece que a transação poderá ser condicionada à observância das normas orçamentárias e financeiras.

O Capítulo II da norma entra nos detalhes da transação propriamente dita. O artigo 10 e 10A apresenta os Órgãos responsáveis por propor transação, conforme os créditos administrados por cada um, sendo os principais a PGFN em relação aos créditos inscritos em dívida ativa e a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), em relação aos créditos tributários em contencioso administrativo fiscal. Estabelece também que a proposta de transação poderá ser feita de forma individual ou por adesão, e ainda, por iniciativa do próprio devedor.

O artigo 11 relaciona os benefícios que a transação poderá conceder e estabelece algumas condições e vedações. Para créditos considerados como de difícil recuperação ou irrecuperáveis, poderá haver concessão de descontos em multas, juros e encargos legais. Em casos gerais, o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluindo diferimento e moratória. O oferecimento, substituição ou alienação de garantias. A utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), limitado a 70% do saldo remanescente, após a incidência de eventuais descontos. Possibilidade de uso de precatórios e de direitos creditórios, com sentença transitada em julgado, para amortização dos créditos em transação. A possibilidade de usufruir os benefícios citados no artigo 11 de forma cumulativa na transação. E determina que a amortização do valor transacionado, se utilizando de prejuízos anteriores e base negativa da CSLL, seja efetuada no mesmo processo administrativo de transação.

O artigo 11 traz ainda algumas vedações, que impedem a realização de transação que reduza o valor original do débito (excluídos multas, juros e encargos legais); não permite transação com redução maior que 65% do total dos créditos devidos; proíbe transações com prazo de quitação dos créditos devidos acima de 120 meses; e veda a transação em relação a outros créditos não previstos na Lei.

Seguindo na análise do artigo 11, os seus parágrafos 3º e 4º trazem um tratamento diferenciado, para os casos de a transação envolver microempresas, empresas de pequeno

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

porte, pessoa natural, Santas Casa de Misericórdia, cooperativas e instituições de ensino. Nesses casos, a norma prevê ampliação do prazo de quitação de 120 para 145 meses e redução de até 70% do total de créditos devidos, ante a regra geral que estabelece um limite de até 65%, conforme anteriormente citado. Vemos nesses dois parágrafos tratamentos distintos a contribuintes que, em tese, estariam em uma mesma situação jurídica, mas que foram excluídos para receberem atenção distinta pela própria norma.¹²²

Mais adiante, o artigo 11 inclui na definição de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação, os referentes a empresas em recuperação judicial, em processo de falência ou de liquidação judicial ou extrajudicial. Admite na transação qualquer modalidade de garantia prevista em Lei, além de outras que cita diretamente. Admite também, para a utilização de prejuízos fiscais e de base de cálculo negativa da CSLL, créditos de titularidade de corresponsável, seja de pessoa jurídica controlada ou controladora, direta ou indiretamente, independentemente do ramo de atividade. Estabelece a forma de cálculo para os valores a serem utilizados em prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL no âmbito do processo administrativo de transação. Determina que a utilização dos créditos calculados mencionados anteriormente extingue os débitos sob condição resolutória, concedendo à RFB um prazo de cinco anos para análise desses mesmos créditos, homologando-se por ação do fisco ou após transcorrido o prazo legal.

Finalmente, o artigo 11 determina que os benefícios concedidos em parcelamentos anteriores serão mantidos, considerando-se para o objetivo da transação o saldo remanescente do montante devido, sendo as parcelas já pagas anteriormente consideradas quitadas. Nesse caso, o contribuinte necessita estar em situação regular no parcelamento e não poderão ser acumulados os benefícios dos programas de parcelamento com a transação. E estabelece que os descontos concedidos na transação não poderão ser computados na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL, dos programas de integração social e formação do patrimônio do servidor público (PIS/PASEP) e da contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS).

O artigo 12 estabelece que a proposta de transação não suspende a exigibilidade do crédito negociado, nem interrompe o andamento das respectivas execuções fiscais. Porém,

¹²² § 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às:

I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 ; e

II - instituições de ensino.

apresenta a possibilidade de suspensão do processo por convenção das partes, cuja anuência para essa suspensão deverá constar do termo de transação. Por fim define que a aceitação da proposta de transação não implica em novação dos créditos envolvidos.

O artigo 13 estabelece competência para assinatura dos termos de transação individual, para os titulares da PGFN e da RFB, que pode ser delegada ou subdelegada, podendo prever valores de alçada e assinatura de mais de uma autoridade. Distintamente do tema tratado, o artigo também estabelece que a transação por adesão somente será realizada por meio eletrônico.

O artigo 14 estabelece competência para os titulares da PGFN e da RFB regulamentarem o conteúdo do Capítulo I, inclusive quanto à rescisão da transação; o condicionamento da transação à apresentação de uma entrada ou garantia; os casos onde somente será aceita a transação por adesão; e os requisitos, formato e documentos necessários para a proposta de transação. Estabelece ainda competência ao titular da PGFN para regulamentar os critérios de aferição do grau de recuperabilidade das dívidas; a concessão de descontos; os parâmetros para aceitação da transação individual e a capacidade de pagamento do devedor e os custos dos meios ordinários e convencionais de cobrança.

Encerrando o Capítulo II, o artigo 15 estabelece competência ao Advogado Geral da União para regulamentar a transação nos casos envolvendo dívidas das autarquias e fundações públicas federais.

Acompanhando a análise até o momento, verificamos que a Lei 13.988 tratou de disposições gerais em seu Capítulo I e da transação propriamente dita no Capítulo II. A partir do Capítulo III e seguinte, o legislador entendeu relevante tratar de dois temas específicos, estabelecendo condições próprias para cada um deles, a transação para casos de relevante e disseminada controvérsia jurídica e para os casos de pequeno valor. Essa diferenciação chama atenção para nossa análise que passaremos a abordar na sequência.

Conforme mencionado, o Capítulo III trata da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Iniciando o Capítulo, o artigo 16 define competência ao Ministro de Estado para a proposta de transação nesse tema, com base em manifestação prévia da PGFN e da RFB. Estabelece que tanto a proposta quanto a adesão por parte do devedor não pode ser considerada como fundamento jurídico ou de previsão de sucesso de qualquer parte, mas apenas como um acordo mais vantajoso, mediante concessões recíprocas das partes. Estabelece também que, preferencialmente, a transação deverá abordar controvérsia restrita a um segmento econômico ou produtivo e a grupo delimitado de

contribuintes, vedando a alteração de qualquer regime jurídico tributário desses grupos.¹²³ Essa delimitação já aponta uma preferência de utilização da transação por adesão direcionada a grupos específicos que receberão tratamento diferenciado em suas questões de disseminada controvérsia jurídica. Conclui o artigo definindo que a disseminada controvérsia jurídica é aquela que ultrapassa os interesses subjetivos da causa.

O artigo 17 define que a transação envolvendo contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica será por adesão, mediante publicação de edital que definirá as exigências a serem cumpridas, as reduções e concessões oferecidas, bem como os prazos e formas de pagamento. O edital trará também um prazo para adesão do contribuinte, podendo delimitar quais créditos estarão alcançados pela transação, conforme a situação do andamento do respectivo processo administrativo ou judicial e os períodos referentes a cada crédito. O edital também poderá estabelecer que o contribuinte concorde com o entendimento da administração tributária acerca de fatos geradores futuros ou ainda não consumados.

As reduções envolvidas na transação estão limitadas a 65% do crédito, com prazo de pagamento de até 120 meses, exceto para o caso de microempresa ou empresa de pequeno porte, que terão redução de até 70% do crédito e prazo máximo de 145 meses para pagamento, diferenciando novamente esse grupo de contribuintes dos demais.¹²⁴ Por fim, o artigo define competência à PGFN e RFB para assinatura das transações por adesão nos casos envolvendo contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica.

O artigo 18 estabelece que somente os créditos relativos à tese objeto da transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica, que estejam inscritos em dívida ativa, em embargos ou ação judicial, ou em reclamação ou recurso administrativo até a data de publicação do edital, poderão celebrar a transação tributária, sendo esta rescindida quando contrariar decisão judicial definitiva prolatada antes da assinatura do termo de transação.

O artigo 19 estabelece que o devedor que atender aos requisitos e solicitar adesão à transação deverá requerer a homologação judicial do acordo. Estabelece que será indeferida a adesão que não importar na extinção do litígio, salvo em casos de incindibilidade do objeto da ação judicial. Determina que o edital poderá estabelecer que a adesão abranja todos os créditos em litígio, ainda que não definitivamente julgados. Concluindo, o artigo estabelece

¹²³ § 2º A proposta de transação deverá, preferencialmente, versar sobre controvérsia restrita a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados, vedada, em qualquer hipótese, a alteração de regime jurídico tributário.

¹²⁴ § 4º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), com ampliação do prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

que a apresentação de proposta de adesão suspende a tramitação dos processos administrativos enquanto perdurar a sua análise, mas não suspende a exigibilidade dos créditos definitivamente constituídos.

O artigo 20 veda a celebração de nova transação relativa ao mesmo crédito tributário, a oferta de transação por adesão, quando a jurisprudência for desfavorável à Fazenda Nacional, e a oferta de transação com efeito prospectivo que resulte em regime especial diferenciado ou individual de tributação. Concluindo, o artigo estabelece que as vedações apresentadas não obstam a apresentação de proposta de adesão a transação que envolva créditos em que a PGFN está legalmente dispensada de contestar.¹²⁵

O artigo 21 determina que ato do Ministro da Fazenda regulamentará a transação envolvendo contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, o que foi concretizado com a publicação da Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020,¹²⁶ posteriormente revogada pela Portaria Normativa MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023.¹²⁷

O artigo 22 estabelece competência ao titular da RFB para disciplinar a transação de disseminada controvérsia para os casos de créditos tributários em contencioso administrativo e ainda não judicializados. Estabelece também competência para assinatura dos termos de transação, que pode ser delegada ou subdelegada, com previsão de alçada de valores e assinatura por mais de uma autoridade, conforme o caso. Concluindo, o artigo estabelece que a transação por adesão somente será realizada por meio eletrônico.

Encerrando o Capítulo III, o artigo 22-A estabelece que se aplica à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica a possibilidade de utilização dos créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, nos mesmos termos da transação em geral.

O Capítulo IV trata da transação por adesão no contencioso de pequeno valor, conferindo também a esse segmento um tratamento diferenciado, conforme veremos em

¹²⁵Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre:

(.....)

¹²⁶BRASIL. Portaria do Ministério da Economia nº 247, de 16 de junho de 2020. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>, acesso em 21 set. 2022.

¹²⁷BRASIL. Portaria do Ministério da Fazenda nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023. Dispõe sobre transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135260>, acesso em 12 mar. 2024.

sequência. Iniciando o Capítulo, o artigo 23, invocando inicialmente os princípios da racionalidade, economia e eficiência, atribui competência ao Ministro da Fazenda para regulamentar a transação do contencioso de pequeno valor, cujo valor foi estabelecido em até 60 salários-mínimos, e a adoção de métodos alternativos de solução de litígio, incluindo a transação, para essas dívidas. A regulamentação foi concretizada juntamente com a transação de disseminada controvérsia jurídica e publicada na Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, posteriormente revogada pela Portaria Normativa MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023, anteriormente citadas. O artigo estabelece ainda regra para o contencioso administrativo, determinando que os processos de pequeno valor terão julgamento definitivo por órgão colegiado da RFB, não avançando mais até o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O artigo 24 determina que a transação por adesão de pequeno valor será feita mesmo se pendente de impugnação, recurso ou reclamação e durante o processo de cobrança da dívida ativa da União. Reforça o valor de 60 salários-mínimos para fins de definição de pequeno valor.

O artigo 25 trata dos benefícios que poderão ser oferecidos na transação de pequeno valor, indicando que os descontos poderão ser de até 50% do valor total do crédito, oferecidos prazos e formas de pagamento especiais, incluindo diferimento e moratória, fixando um limite de até 60 meses para quitação da dívida, além o oferecimento de garantias e penhoras, podendo esses benefícios serem utilizados cumulativamente. Concluindo, o artigo estabelece competência à PGFN e à RFB para assinatura dos termos de transação de pequeno valor.

O artigo 26 estabelece que a proposta de transação pode ser condicionada ao compromisso do devedor de requerer a homologação judicial do acordo.

O artigo 27 atribui competência aos titulares da PGFN e RFB para disciplinar a transação de pequeno valor, em seus âmbitos de atuação.

Concluindo o Capítulo IV, o artigo 27-A determina que a transação de pequeno valor também se aplica a débitos de natureza não tributária inscritos em dívida ativa, aos créditos do FGTS inscritos em dívida ativa e, no que couber, à dívida ativa das entidades da administração indireta, cabendo ao advogado Geral da União disciplinar a transação desses créditos de pequeno valor.

O Capítulo V trata de alterações legislativas e, em seu único artigo 28, trata do voto de qualidade nos julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

O Capítulo VI trata das disposições finais da Lei. No artigo 29, determina as responsabilidades disciplinares dos agentes públicos que participarem dos processos de

transação. Finalizando a análise da Lei nº 13.988, o seu artigo 30 conclui tratando de sua vigência.

2.1.3. A Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021 – A Transação no Perse.

De relevante interesse ao presente estudo, a Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021, estabeleceu ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos, para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena, realizadas para enfrentamento da pandemia do coronavírus, conforme prevê o seu artigo primeiro.¹²⁸

O artigo segundo institui o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), destinado a criar condições para o setor de eventos mitigar as perdas decorrentes da pandemia do coronavírus. Também definiu as atividades econômicas que poderiam fazer parte, direta ou indiretamente, do setor de eventos de que trata a Lei, delegando ao Ministério da Economia a incumbência de publicação da relação dos códigos da Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE), que se enquadrariam na definição de setor de eventos.

O artigo terceiro autoriza o Poder Executivo a disponibilizar modalidades de renegociação de dívidas tributárias e não tributárias, incluindo as dívidas com o FGTS, nos termos e condições previstos na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, analisada no item anterior e que regulamentou a transação tributária. Na sequência, o artigo oferece desconto de até 70% do valor total da dívida e prazo máximo de quitação em até 145 meses, para as transações celebradas no âmbito do Perse. As transações poderão ser feitas por adesão a proposta da PGFN ou por meio de proposta individual. Determina uma janela de adesão aberta pelo prazo de quatro meses a partir de sua regulamentação e impõe um prazo máximo de análise de até 30 dias úteis para o caso das propostas individuais de transação.

O artigo terceiro, ainda estabelece que o requerimento de adesão à transação implica confissão irrevogável e irretratável dos débitos e configura confissão extrajudicial. Para inclusão na transação de débitos que se encontram vinculados à processos administrativos ou judiciais, o devedor deverá formalizar desistência de forma irrevogável, podendo a qualquer tempo ser intimado a apresentar requerimento protocolado em juízo com essa finalidade.

Prosseguindo, o artigo terceiro estabelece competência à PGFN para celebrar acordos e parcerias para divulgação do Perse e das modalidades de transação existentes. Aos devedores

¹²⁸ Art. 1º Esta Lei estabelece ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena realizadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19.

participantes do Perse não serão exigidos como condição para celebração do acordo de transação o pagamento de entrada e a prestação de garantias.

Por fim, o artigo estabelece que para mensuração do grau de recuperabilidade, deverá ser levado em consideração prioritariamente o impacto da pandemia do coronavírus na capacidade de produção das empresas durante todo o período da pandemia e da situação de emergência na saúde pública. Faculta, ainda, às associações representativas das empresas do Perse, a possibilidade de solicitação de atendimento preferencial para adesão à transação e para divulgação do programa.

A partir do artigo quarto, a Lei trata de outros benefícios e facilidades às empresas participantes do Perse, que não envolvem mais a transação tributária, sendo o mais relevante o apresentado no próprio artigo quarto, que reduz a zero, pelo prazo de 60 meses, as alíquotas do Pis/Cofins, da CSLL, e do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ), para as empresas do setor de eventos participantes do Perse.

Dessa forma, os demais artigos da Lei nº 14.148 não serão objeto de análise no presente estudo, uma vez que, dos artigos analisados até o momento, forneceu importantes evidências sobre a utilização da transação tributária em finalidade diversa da tributária, como demonstrado pelo propósito da norma e na autorização concedida ao Poder Executivo para renegociação de dívidas tributárias e não tributárias nos termos da Lei nº 13.988, para socorro às empresas em crise.

2.1.4. A Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022 – A Transação no Fies.

As primeiras alterações feitas ao texto da Lei nº 13.988 vieram por meio da Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022. Oriunda da conversão da Medida Provisória nº 1.090, de 30 de dezembro de 2021, além das alterações mencionadas, a norma também apresentou novidade de relevante interesse ao presente estudo ao utilizar o instituto da transação para resolução de contencioso envolvendo créditos de natureza não tributária, oriundos de dívidas ao programa do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies).

Nesse aspecto, seguindo PASCALI e DELIGNE, buscaremos analisar inicialmente na Exposição de Motivos nº 67, de 20 de dezembro de 2021, os fundamentos e justificativas para a função indutora eventualmente presente na Medida Provisória nº 1.090, de 30 de dezembro de 2021.¹²⁹

¹²⁹ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO,

No parágrafo primeiro da Exposição de Motivos verificamos que a motivação da norma está centrada em reduzir o índice de inadimplência do Fies e combater os efeitos devastadores da pandemia de COVID-19, com a retomada econômica para os estudantes beneficiados.¹³⁰ Na sequência, apresentando uma inadimplência de 48,8% do total de 2,4 milhões de estudantes financiados até 2017, a exposição de motivos trata da necessidade de alteração dos normativos relativos ao Fies, concluindo pela sua urgência e relevância no cenário apresentado.

Importante considerar que, tanto na Exposição de Motivos, quanto na Medida Provisória nº 1.090, não há menção a qualquer alteração na Lei nº 13.988. Estas somente foram incluídas no trâmite legislativo da norma no Congresso Nacional. Dessa forma, passaremos a analisar a seguir o texto da Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2021, que abarca a transação no Fies, originalmente apresentada na Medida Provisória, e as alterações ao texto da Lei nº 13.988.

O Capítulo I da Lei trata de disposições gerais e em seu artigo primeiro enuncia as alterações legais propostas e, dentre elas, as da Lei nº 13.988, com a finalidade de aperfeiçoar os mecanismos de transação de dívidas, e invoca os princípios a serem observados para o disposto no texto legal.

O artigo segundo estabelece as modalidades de transação para os créditos do Fies, que se dará somente por adesão, para créditos vencidos e não pagos há mais de 360 dias e completamente provisionados e para crédito vencidos e não pagos a mais de 90 dias e parcialmente provisionados. Estabelece também que a adesão implica aceitação dos termos estabelecidos em ato do Comitê Gestor do Fies.

O artigo terceiro relaciona as causas de rescisão da transação relativa à cobrança de créditos do Fies, sendo o devedor notificado das hipóteses de incidência da rescisão e podendo apresentar impugnação contra o ato de rescisão. Estabelece também que a rescisão afasta os benefícios concedidos na transação e veda a realização de nova transação pelos devedores rescindidos pelo prazo de dois anos.

Valter de Souza (coord). *Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance*. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 59

¹³⁰ Submetemos à sua deliberação a proposta de Medida Provisória anexa, que objetiva a alteração da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, bem como da Lei nº 12.087, de 11 de novembro de 2009. O referido normativo legal oportuniza aos estudantes que tenham formalizado a contratação do Fundo de Financiamento Estudantil – Fies até o 2º semestre de 2017, e que estejam com débitos vencidos e não pagos até a publicação desta Medida, a realização de renegociação de dívidas por meio da adesão à transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos do Fies. A alteração legislativa compõe uma série de benefícios com motivação específica a fim de reduzir os índices de inadimplência do Programa e combater os efeitos devastadores da pandemia da Covid- 19.

O artigo quarto, concluindo as disposições gerais do Capítulo I, estabelece que a adesão do devedor do Fies a proposta de transação não autoriza a restituição ou compensação de pagamentos feitos em parcelamentos anteriores à transação.

O Capítulo II trata da transação propriamente dita, com elementos similares aos apresentados na transação tributária. O artigo quinto define que a transação no Fies se dará somente por adesão e relaciona os benefícios que poderá contemplar, com descontos no valor principal, nas multas e juros, prazos de pagamento especiais, incluindo moratória e diferimento, além de possibilidade de apresentação de garantias. O artigo também veda a redução superior a 77% do total dos créditos transacionados e prazo de pagamento superior a 150 meses. Para devedores inscritos no Cadastro Único para Programas Sociais do Governo Federal (CadÚnico) ou que tenham recebido o Auxílio Emergencial pago no período da pandemia da Covid-19, a redução pode chegar a 99%. Define como créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação os completamente provisionados pela União. Concede desconto de até 12% do valor principal para pagamentos à vista e estabelece que a proposta de transação do Fies aceita não implica em novação dos créditos negociados.

Concluindo o Capítulo II, o artigo sexto estabelece competência ao Comitê Gestor do Fies para disciplinar a celebração da transação e sua rescisão, podendo ainda condicionar a realização da transação ao pagamento de uma entrada, apresentação de garantia ou manutenção das existentes. Disciplinará também os critérios para aferição do grau de recuperabilidade da dívida, os parâmetros para concessão de desconto e a vinculação dos benefícios a critérios objetivos como idade, capacidade contributiva e custos judiciais.

O Capítulo III da Lei trata de alterações da legislação relativa ao Fies e foge do escopo do presente estudo, razão pela qual, passaremos diretamente ao Capítulo IV, que trata das alterações à Lei nº 13.988.

A primeira alteração apresentada no artigo 10 foi a alteração da redação do inciso I, do art. 1º, que retirou a limitação da transação aos créditos “não judicializados” administrados pela RFB, passando a poder efetuar transação a qualquer crédito sob sua administração, judicializado ou não. A segunda alteração também foi de aperfeiçoamento de redação ao inciso I, do art. 2º, que incluiu créditos em contencioso administrativo fiscal nas modalidades de transação. A terceira alteração incluiu o artigo 10-A, que estabeleceu competência para a RFB propor transação individual ou por adesão.

Prosseguindo, temos a maior alteração que foi realizada no artigo 11, começando pelo inciso I, alterou o termo “autoridade fazendária” para “autoridade competente”; incluiu o inciso IV, que possibilita a utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa

da CSLL no abatimento dos créditos transacionados; incluiu também o inciso V, que permite o uso de precatórios ou de direito creditório transitado em julgado para abatimento dos créditos transacionados; incluiu os novos incisos mencionados na redação do parágrafo 1º, para serem utilizados de forma cumulativa; incluiu o parágrafo 1º-A, que estabelece a liquidação dos valores transacionados, utilizando-se créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, no mesmo processo administrativo de transação, para fins de amortização do saldo devedor. Dá nova redação aos incisos II, III e IV do parágrafo 2º, aumentando o limite de redução do valor total do crédito de 50 para 65% e ampliando o prazo máximo de quitação de 84 para 120 meses, e incluiu os créditos em contencioso administrativo fiscal como exceção à vedação de realizar transação.

Prosseguindo na análise, tivemos nova redação no parágrafo 6º, incluindo a ressalva de que não há óbice a transação no caso de o devedor não ter possibilidade prestar garantias, ou de acrescentar garantias às já formalizadas em processo judicial. Concluindo as alterações ao artigo 11, foram incluídos os parágrafos de 7º a 12, que tratam de detalhes de utilização de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, já abordados no item referente à Lei nº 13.988.

Foi alterada a redação do artigo 13, para incluir o titular da RFB e criar a possibilidade de delegação e subdelegação, incluindo alçadas de valores e assinatura por mais de uma autoridade. Foi alterada a redação do artigo 14 para estabelecer competência também ao titular da RFB para disciplinar os procedimentos necessários à transação. O inciso V do artigo 14 foi revogado e seu texto convertido no parágrafo único ao mesmo artigo, a fim de conferir competência apenas ao titular da PGFN para aferir o grau de recuperabilidade das dívidas, parâmetros de aceitação de transação individual, capacidade contributiva do devedor e custos de cobrança.

Por fim, concluindo as alterações na Lei nº 13.988, foi incluído o artigo 27-A, estabelecendo que a transação por adesão no contencioso de pequeno valor também é aplicada nos casos de dívida ativa de natureza não tributária e que seja de competência da PGFN; nos casos de créditos inscritos em dívida ativa do FGTS; e à dívida ativa das autarquias e fundações públicas, de responsabilidade da Procuradoria Geral Federal e da Procuradoria Geral da União, estabelecendo competência para o titular da Advocacia Geral da União disciplinar a transação nesses casos.

Os capítulos seguintes tratam de alterações na legislação referente a avaliação do ensino superior, instituição de programa especial de parcelamento para regularização tributária das

Santas Casas, hospitais e entidades beneficentes na área de saúde, concluindo com as disposições finais da Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022.

2.1.5. A Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023.

A segunda alteração feita à Lei nº 13.988 foi efetivada por meio da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023. Apesar de estar fora do marco temporal adotado no presente estudo, entendemos relevante sua análise em virtude de alterar norma principal da transação tributária já analisada anteriormente. Além das alterações mencionadas a Lei também trouxe alterações no critério de desempate de julgamentos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e tratou da autorregularização de débitos e de conformidade tributária no âmbito da RFB, conforme verificaremos a seguir.

O artigo primeiro da Lei restabelece que, em caso de empate no resultado dos julgamentos no âmbito do CARF, o julgamento será decidido por voto de qualidade do presidente da turma, representante da Fazenda Nacional.

O artigo segundo trata de alterações ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, na parte referente a procedimentos de julgamentos e pagamento de débitos julgados favoravelmente à Fazenda Nacional.

O artigo terceiro, já entrando na questão das transações tributárias, estabelece que os créditos resolvidos favoravelmente à Fazenda Nacional pelo voto de qualidade no CARF, poderão ser objeto de transação tributária específica, de iniciativa do sujeito passivo.

O artigo quarto trata da dispensa de apresentação de garantias para contribuintes com capacidade de pagamento, para a discussão judicial dos créditos resolvidos favoravelmente à fazenda Nacional pelo voto de qualidade no CARF, estabelece condições para aferição da capacidade de pagamento com base no patrimônio líquido do sujeito passivo, cabendo ao titular da PGFN a competência para disciplinar o contido no artigo.

O artigo quinto trata de alteração à Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, a Lei de Execução Fiscal. O artigo sétimo trata de critérios para aplicação de medidas de conformidade tributária à RFB. O artigo oitavo traz alterações à Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O artigo nono apresenta as alterações à Lei nº 13.988, entrando no assunto da transação tributária novamente. A primeira alteração dá nova redação ao inciso III, do parágrafo 4º, do artigo 1º, incluindo no alcance da Lei os créditos inscritos em dívida ativa de responsabilidade da Procuradoria-Geral do Banco Central. A segunda alteração também dá nova redação ao

artigo 10º, incluindo competência para proposição de transação à Procuradoria-Geral do Banco Central, em relação aos créditos sob sua responsabilidade.

A terceira alteração dá nova redação ao inciso III, do parágrafo 1º, do artigo 17, alterando o verbo do texto de “estabelecerá” para “poderá estabelecer”, referindo-se ao edital por adesão de transação tributária para créditos no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Também dá nova redação ao parágrafo 2º, do artigo 17, aumentando o limite de desconto a ser concedido de 50 para 65% do crédito e aumenta o prazo de quitação de 84 para 120 meses. Por fim, inclui o parágrafo 4º ao artigo 17, que dá tratamento diferenciado à pessoa natural, empresa de pequeno porte ou microempresa, aumentando o limite de desconto de 65 para 70% e o prazo máximo de quitação de 120 para 145 meses, o que chama a atenção para o nosso estudo, pois trata-se de um incentivo específico a um grupo determinado, dentre os demais alcançados pela Lei.

A quarta alteração promovida revoga o inciso II do artigo 19, que estabelecia ao devedor que aderisse à transação sujeitar-se ao entendimento dado pela administração tributária em relação aos fatos geradores futuros ou ainda não consumados. Também altera a redação do parágrafo 3º, do artigo 19, determinando que o edital poderá estabelecer que o pedido de adesão abranja todos os litígios relacionados à tese objeto da transação. Antes, a redação determinava que o edital deveria relacionar todos os créditos obrigatoriamente.

A quinta alteração inclui o novo artigo 22-A, que determina que se aplica à transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL.

Por fim, a sexta alteração dá nova redação ao inciso III, do artigo 27-A, incluindo competência à Procuradoria do Banco Central para celebrar transação por adesão no contencioso de pequeno valor, para os créditos de sua responsabilidade.

Na sequência, o artigo 11 trata de alteração à Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, que trata do imposto de renda das pessoas jurídicas. O artigo 12 trata de detalhes da contribuição do produtor rural pessoa física. O artigo 13 altera a Lei nº 10.150, de 21 de dezembro de 2000, que trata de dívidas do Fundo de Compensação de Variações Salariais (FCVS), junto às instituições financiadoras. O artigo 14 trata do cancelamento de multas inscritas ou não em dívida ativa. Os artigos 15 e 16 tratam de detalhes legais envolvendo julgamentos decididos pelo voto de qualidade do CARF. Finalmente, concluindo a análise da Lei, os artigos 17 e 18 tratam de revogações e entrada em vigor do dispositivo legal. Uma das revogações diz respeito à alínea “b”, do inciso II, do artigo 20 da Lei nº 13.988, que vedava a oferta de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada

controvérsia jurídica na hipótese de precedentes persuasivos, quando integralmente favoráveis à Fazenda Nacional.

Concluímos, dessa forma, a análise das Leis referentes à transação tributária, com destaques a alguns pontos de maior relevância ao presente estudo que serão abordados novamente no Capítulo III.

2.2. As portarias PGFN sobre transação.

Antes da edição de editais de transação, as portarias normativas da PGFN trazem a regulamentação prevista na Lei 13.988, de 14 de abril de 2020, conforme competências estabelecidas para disciplinar os aspectos e finalidades da transação tributária. Neste tópico, vamos analisar as portarias editadas pela PGFN para realização de transações tributárias, buscando evidências que demonstrem sua utilização como norma indutora de procedimentos e outras finalidades distintas dos objetivos buscados na transação. Outras instituições, também com competência regulatórias, como a RFB, não serão objeto de análise, uma vez que a produção normativa da PGFN foi maior e de mais relevância para o presente estudo, principalmente durante o período afetado pela pandemia do Coronavírus, conforme verificaremos a seguir.

2.2.1. A Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022.

Regulamentando a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS, a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022 revogou a Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, que por sua vez, revogou a Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, que primeiro regulamentou o tema. Tratando da transação tributária em nove capítulos, a Portaria PGFN 6.757 já sofreu alterações em seu texto por meio das Portarias PGFN nº 6.941, de 04 de agosto de 2022; 10.826, de 21 de dezembro de 2022; e 1.241, de 10 de outubro de 2023. Essas alterações serão comentadas na análise do próprio texto da Portaria PGFN nº 6.757, que passaremos a apresentar em sequência.

O artigo primeiro relaciona a matéria disciplinada pela portaria, além dos procedimentos, requisitos e condições necessárias à realização da transação em relação aos créditos inscritos em dívida ativa da União, sob a responsabilidade da PGFN.

Iniciando o Capítulo I, que trata das disposições gerais, o artigo segundo relaciona os princípios aplicados à transação tributária. O artigo terceiro, por sua vez, relaciona os

objetivos da transação tributária na cobrança da dívida ativa da União, do qual destacamos para presente estudo o inciso I, que estabelece que é objetivo da transação viabilizar a situação transitória de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da produção e do emprego. Da mesma forma, destacamos também o inciso V, que define como objetivo da transação tributária assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras uma nova chance para retomada da normalidade contributiva. Verificamos com esses dois objetivos, que a transação tributária pode ir além de apenas dar fim ao contencioso tributário e extinguir os créditos devidos.¹³¹

O artigo quarto define as modalidades de transação em por adesão à proposta da PGFN; por transação individual proposta pela PGFN; e por transação individual proposta pelo devedor, incluindo a simplificada.

O artigo quinto trata das obrigações do devedor, sem prejuízo de outras previstas em edital, sendo que no caso de transações com Estados ou Municípios é obrigatório a previsão de cláusula autorizativa de retenção dos valores devidos nas respectivas cotas do fundo de participação.

O artigo sexto trata das obrigações da PGFN, entre elas a obrigação de tornar públicas todas as transações realizadas com o contribuinte devedor, incluindo as obrigações, exigências e concessões, com ressalva das informações protegidas por sigilo.

O artigo sétimo trata das exigências que as modalidades de transação poderão elencar, à critério da PGFN, como o pagamento de entrada mínima como condição à adesão, manutenção de garantias quando a transação envolver moratória, parcelamento ou diferimento, e apresentação de garantias reais ou fidejussórias.

O artigo oitavo trata das concessões que as modalidades de transação poderão oferecer, respeitados os limites estabelecidos em Lei, como o oferecimento de descontos, possibilidade de parcelamentos, moratória ou diferimento, flexibilização de regras para aceitação de garantias e utilização de créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado.

¹³¹ Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

(.....)

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

O artigo nono trata de transação envolvendo créditos negociados em parcelamento ainda ativo e em situação regular. Nesse caso, os benefícios relativos às parcelas quitadas serão mantidos, sendo vedada a acumulação de descontos do parcelamento com a transação.

O artigo décimo trata da suspensão da exigibilidade dos créditos e do andamento dos processos de execução fiscal, estabelecendo que ocorrem somente a partir da apresentação pelo devedor e aceitação pela PGFN da proposta de transação em qualquer das modalidades existentes. Define também que no caso de transação individual, poderá convencionado entre as partes a suspensão do crédito negociado.

O artigo 11 estabelece que a formalização do acordo de transação constitui reconhecimento de dívida pelo contribuinte em relação aos débitos transacionados. O artigo 12 estabelece que a transação envolvendo moratória e diferimento do pagamento dos débitos suspende a exigência dos créditos transacionados enquanto perdurar o acordo. O artigo 13 determina que o crédito somente será considerado extinto após o cumprimento de todos os requisitos previstos na transação. O artigo 14 estabelece que o titular da PGFN poderá requerer a desistência da execução fiscal de créditos transacionados, desde que não acarrete ônus para a União e não exista nos autos bens úteis à satisfação dos créditos transacionados.

O artigo 15 trata das vedações a realização de transação, reproduzindo basicamente as vedações já relacionadas na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Mais uma vez, chama atenção o previsto em seu parágrafo primeiro que, da mesma forma que a Lei, reproduz tratamento diferenciado e mais benéfico a pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, cooperativas, instituições de ensino e organizações da sociedade civil com parcerias com a administração pública.¹³²

O artigo 16 estabelece que a transação deverá abranger todas as inscrições dívida ativa elegíveis para as modalidades previstas de transação, sendo proibida a adesão parcial, podendo haver exceções em casos de inscrições garantidas, parceladas ou suspensas por decisão judicial e no caso da situação econômica do devedor impossibilitar o equacionamento de todo o crédito inscrito. Estabelece também que na transação envolvendo créditos em dívida ativa do FGTS, a totalidade dos valores relativos ao FGTS rescisório e os débitos de

¹³² § 1º A redução máxima de que trata o inciso III do caput deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição, quando a transação envolver:

- I - pessoa natural, inclusive microempreendedor individual;
- II - microempresa ou empresa de pequeno porte;
- III - Santas Casas de Misericórdia;
- IV - sociedades cooperativas;
- V - demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014; ou
- VI - instituições de ensino.

contribuições mensais devidas aos trabalhadores, deverão ser pagos integralmente na primeira parcela.

O artigo 17 estabelece que as contribuições sociais sobre a folha de pagamentos e a relativa à parcela dos trabalhadores, não poderão se utilizar da moratória e do parcelamento superior a 60 meses para negociação de seus débitos. O artigo 18 determina que os contribuintes com transação rescindida não poderão celebrar novas transações pelo prazo de dois anos da data da última rescisão, ainda que se trate de débitos distintos.

Por fim, concluindo o Capítulo I, os artigos 18-A e 18-B tratam que as concessões recíprocas estabelecidas na transação deverão observar e perseguir os objetivos de desenvolvimento sustentável, conforme previsto na Resolução A/Res 70/1, de 25 de setembro de 2015 da Assembleia Geral das Nações Unidas, da qual o Brasil é subscritor, sendo que os acordos de transação deverão indicar os objetivos de desenvolvimento sustentável neles envolvidos. Verificamos tratar-se de objetivos diversos dos inicialmente previstos no artigo terceiro já analisado da Portaria PGFN 6.757, incluídos com base em alteração promovida pela Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023.

Tais alterações apontam a transação para objetivos distintos dos de natureza fiscal e induzem a vincular cada transação a objetivos e finalidades sociais, como o combate à fome e a diminuição da pobreza dentre diversos outros mencionados na Resolução, o que traz significativo interesse para o presente estudo.¹³³

O Capítulo II da Portaria trata dos parâmetros para aceitação da transação e da mensuração do grau de recuperabilidade da dívida. Iniciando o Capítulo, o artigo 19 relaciona os parâmetros a serem observados pela PGFN e pela RFB para a realização de transações. O artigo 20 determina que a situação econômica dos contribuintes será feita com base nas informações econômico-fiscais prestadas à Administração Tributária. Os artigos 21 a 23 tratam da capacidade de pagamento do contribuinte, feitas com base nas informações já prestadas à Administração Tributária e outras apresentadas no momento da adesão e durante a vigência do acordo. O contribuinte será informado sobre sua capacidade de pagamento, podendo solicitar a revisão dos cálculos a qualquer tempo.

O artigo 24 apresenta classificação dos créditos em ordem decrescente de recuperabilidade, listados de “A” a “D”, sendo o primeiro de alta perspectiva de recuperação, seguindo-se os de média, difícil e o último como créditos irrecuperáveis. Na sequência, o

¹³³ ONU, Resolução da Assembleia Geral. Transformando nosso mundo: a agenda 2030 para desenvolvimento sustentável. Nova Iorque, 25 set. 2015. Disponível em: <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n15/291/89/pdf/n1529189.pdf?token=vDgX2M1QOmpnsJHXxy&fe=true>, acesso em 23 set. 2023. p. 14.

artigo 25 relaciona os créditos considerados como irrecuperáveis, para fins da transação. O artigo 26 estabelece que na mensuração da capacidade de pagamentos de entes públicos, poderão ser excluídas receitas e transferências vinculadas, além de despesas obrigatórias. O artigo 27 repete a previsão do artigo 23 sobre a possibilidade do contribuinte solicitar revisão de sua capacidade de pagamento.

Os artigos 28 a 34 tratam do acesso às informações sobre o cálculo da capacidade de pagamento pelo contribuinte e regulamentam os procedimentos para o processo do pedido de revisão. Finalizando o Capítulo II, os artigos 34-A e 34-B foram inseridos por meio de alteração promovida pela Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023, e estabelecem que caberá recurso da decisão do pedido de revisão da capacidade contributiva e assegura a possibilidade de apresentação de novo pedido de revisão, uma vez julgado definitivamente o pedido de revisão, desde que demonstrado a ocorrência de fato superveniente que altere a situação anterior.

O Capítulo III trata, nos artigos de 35 a 39, dos parâmetros para utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, vedando sua utilização nas transações por adesão e na individual simplificada, exceto nos casos em que o devedor se encontra em recuperação judicial ou extrajudicial. Limita também o uso desses créditos para transações envolvendo créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, ou se esgotados outros créditos líquidos e certos em favor da União.

Na sequência, o Capítulo IV regulamenta a transação por adesão à proposta da PGFN. Nesse Capítulo, os artigos 40 a 45 regulamentam os detalhes da transação, estabelecendo o que o edital deverá conter, como por exemplo os critérios para elegibilidade dos débitos, os critérios impeditivos à realização da transação e a relação dos devedores inscritos em dívida ativa elegíveis à transação por adesão. Relacionam as obrigações do devedor ao propor adesão, como o compromisso de cumprir as obrigações previstas na Portaria, Edital ou na proposta apresentada e a renúncia a quaisquer alegações de direito atuais ou futuras, envolvendo os créditos transacionados, dentre outros. Trata da adesão a proposta da transação envolvendo créditos suspensos judicialmente e, por fim, das garantias e manutenção dos gravames existentes administrativamente ou nas ações de execução.

O Capítulo V da Portaria trata da transação individual. Abordando inicialmente as disposições gerais entre os artigos 46 a 49, verificamos que nessa parte são estabelecidos os critérios para diferenciar aqueles devedores que poderão propor ou receber proposta de transação individual, individual simplificada e aqueles que somente poderão realizar transação por adesão.

No primeiro caso, temos os devedores com dívidas acima de dez milhões de reais ou de um milhão de reais no FGTS; os falidos ou em recuperação judicial ou extrajudicial; as autarquias, fundações e empresas públicas; os Estados e suas entidades da administração indireta; os Municípios e suas respectivas entidades da administração indireta; e os devedores com dívidas acima de um milhão de reais ou de cem mil reais no FGTS, que estejam suspensos por decisão judicial ou garantidos por penhora, fiança ou seguro. No segundo caso, temos os devedores com dívidas acima de um milhão de reais ou de cem mil reais no FGTS e inferiores aos limites do primeiro grupo, sem as garantias ou suspensão da sua exigibilidade. No terceiro caso, que somente poderão transacionar por adesão, estão os devedores com valores inferiores ao do segundo grupo.

Na sequência, do artigo 50 ao 55, a Portaria trata da transação individual proposta pelo devedor, indicando inicialmente o que a proposta deverá conter para ser aceita, como o plano de recuperação fiscal, as causas de sua situação econômico-financeiras, garantias a serem apresentadas e sua capacidade de pagamento estimada. Apresenta também outros elementos que podem ser exigidos pela PGFN, com base no caso concreto apresentado na proposta, como demonstrações contábeis, relação de credores e de bens e direitos no país e no exterior de propriedade do devedor. Também estabelece as obrigações do Procurador da Fazenda Nacional para o recebimento das propostas individuais de transação que estipula, dentre outros, que o Procurador deverá verificar a existência de outros débitos não relacionados, analisar o histórico fiscal do devedor e a aderência da proposta à atual situação econômica e capacidade de pagamento do devedor.

A conclusão da análise do Procurador deverá ser apresentada ao contribuinte, que terá um prazo de dez dias para apresentar novos documentos ou novas informações e esclarecimentos solicitados. Finalmente, a recusa da proposta apresentada pelo contribuinte devedor deverá ser devidamente fundamentada e notificado ao contribuinte, que terá um prazo de dez dias para apresentação de recurso administrativo contra a decisão, caso deseje.

Prosseguindo na análise da Portaria, os artigos 56, 57 e 58 tratam da transação individual proposta pela PGFN. Nesse caso, o contribuinte inscrito em dívida ativa será notificado da existência da proposta feita pela PGFN, que deverá expor os meios para extinção da dívida, assim como as obrigações, exigências e concessões previstas na transação. Dentro do prazo de aceitação da proposta, o contribuinte poderá apresentar uma contraproposta, que deverá seguir as mesmas regras e orientação relacionadas à transação individual proposta pelo devedor.

Finalizando o Capítulo V, os artigos de 59 a 63 tratam do termo de transação individual, ato que formaliza o acordo de transação, após a chegada de um consenso entre as partes e que deverá conter as cláusulas e condições gerais compactuadas. Estabelece também a competência para assinatura dos termos de transação, conforme limites de alçada determinados, acrescentando-se assinaturas das autoridades envolvidas da PGFN ao termo, quanto maior for o valor transacionado.

O Capítulo VI trata da transação individual simplificada, disciplinando nos artigos de 64 a 68, onde está previsto a apresentação de proposta em formulário próprio disponibilizado pela PGFN, que conterà as informações padronizadas a serem fornecidas para análise da PGFN, que poderá apresentar contraproposta, aceitar ou recusar, havendo possibilidade de recurso no prazo de dez dias nesse último caso. Por fim, estabelece o prazo de 60 dias para apresentação de garantias, contados da assinatura do termo de transação e estabelece competência para edição de informações complementares.

O Capítulo VII da Portaria trata da rescisão da transação e da impugnação à rescisão. O artigo 69 relaciona os atos que dão causa à rescisão da transação, como divergência nas informações prestadas, a decretação de falência, a ocorrência de dolo, fraude ou simulação e de corrupção na formação da transação, dentre outros. Os artigos 70 a 76 tratam da rescisão da transação e respectiva impugnação, começando a partir da notificação ao devedor das razões da rescisão, com prazo para sanar as irregularidades ou apresentar impugnação em trinta dias. Estabelece ainda o canal regular para sua apresentação e define as autoridades competentes para apreciação e julgamento. Da decisão que negar o pedido de impugnação, ainda caberá recurso administrativo, a ser apresentado no prazo de dez dias, com efeito suspensivo da decisão. O recurso será encaminhado à autoridade superior que decidiu pela improcedência da impugnação e, sendo julgado também improcedente, a transação será definitivamente rescindida.

Finalizando o Capítulo, o artigo 77 apresenta os efeitos da rescisão da transação, que implicam no afastamento de todos os benefícios concedidos, a retomada da cobrança dos créditos, com a execução das garantias prestadas, e o impedimento do devedor de celebrar nova transação pelo período de dois anos, mesmo que para créditos distintos dos rescindidos.

O Capítulo VIII tratava da utilização de créditos líquidos e certos e de precatórios federais para amortização ou liquidação da dívida transacionada, entretanto, o Capítulo foi revogado em sua integridade pela Portaria PGFN nº 10.826, de 21 de dezembro de 2022, que passou a regulamentar os requisitos e procedimentos para utilização desses créditos para quitação de débitos inscritos em dívida ativa da União. Utilizando um procedimento próprio, a

requerimento do credor à Unidade da PGFN responsável pela inscrição, parcelamento ou transação, a utilização desses créditos será efetuada por meio de encontro de contas. Dessa forma, esse procedimento acabou regulamentado para outras formas de amortização da dívida, além da que ocorre nos processos de transação tributária.¹³⁴

Finalizando a análise da norma, o Capítulo IX trata das disposições finais e transitórias, trazendo no artigo 84 tratamento disciplinar da atuação dos Procuradores da Fazenda Nacional, no artigo 85 aplicação de resolução do Conselho Curador do FGTS à transação de dívida do FGTS, autorizando a PGFN a delegar a prática de atos relativos à negociação para a Caixa Econômica Federal e, por fim, os artigos de 86 a 88, que tratam de revogação e entrada em vigor da norma.

2.2.2. A Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020.

Publicada juntamente com a Portaria PGFN nº 9.917, também de 14 de abril de 2020, cuja norma revogadora analisamos no item anterior, a Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020 estabelece condições para realização de transação extraordinária em razão dos efeitos da pandemia do coronavírus na capacidade de geração de receita dos contribuintes inscritos em dívida ativa da União. Por esta razão, a Portaria ora em análise reveste-se de relevante interesse ao presente estudo. O tema era inicialmente tratado pela Portaria PGFN nº 7.820, de 18 de março de 2020, que veio a ser revogada pela Portaria ora em análise.

Como verificaremos mais adiante, a transação extraordinária é na verdade uma transação por adesão a uma proposta da PGFN, cuja regulamentação foi analisada no Capítulo IV, da Portaria PGFN nº 6.757. Entretanto, foi utilizada a denominação de “transação extraordinária” para referir-se a situações de crise econômica causada pela pandemia do coronavírus, sendo essa transação destinada ao enfrentamento das consequências dessa situação específica.

¹³⁴ Art. 5º A oferta inicia-se a requerimento do credor e pressupõe a apresentação de documentação comprobatória à unidade responsável pela inscrição em dívida ativa, parcelamento ou transação que se pretende liquidar ou amortizar.

Art. 6º A utilização dos créditos para amortizar ou liquidar débitos inscritos em dívida ativa da União será feita por meio de encontro de contas.

Art. 7º O requerimento de liquidação ou amortização de débito inscrito em dívida ativa da União deverá ser apresentado por meio do REGULARIZE da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, disponível no endereço <www.regularize.pgfn.gov.br> , mediante protocolo próprio ou no bojo de proposta de transação individual apresentada pelo contribuinte.

Logo no artigo primeiro, a portaria já registra que a transação extraordinária apresentada se deu em razão dos efeitos da pandemia de covid-19 na capacidade de geração de resultados dos devedores inscritos em dívida ativa da União.¹³⁵

Abrindo o Capítulo I da Portaria, das disposições gerais, o artigo segundo relaciona os objetivos da transação extraordinária, sendo o primeiro o de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômica dos devedores, em função dos efeitos da pandemia, a fim de permitir a manutenção da fonte de produção e do emprego dos trabalhadores. O segundo objetivo é assegurar que a cobrança da dívida seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento e a capacidade de geração de resultados das empresas devedoras. Por último, o terceiro objetivo é assegurar uma cobrança de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa-física inscritos de dívida ativa.¹³⁶

Tanto o artigo primeiro, quanto o segundo, demonstram objetivos distintos do meramente fiscal, de assegurar a arrecadação de recursos ou de redução de litígios e economia processual. Ao lidar diretamente com o caso de enfrentamento de uma crise econômica, a utilização da transação tributária se deu para auxiliar na recuperação das empresas e na preservação dos empregos, como forma de superação da crise instalada.

O artigo terceiro define que a transação extraordinária se dará por adesão à proposta da PGFN, exclusivamente por meio digital.

O artigo quarto trata das condições gerais da transação extraordinária, envolvendo o pagamento de uma entrada equivalente a 1% do total dos créditos transacionados, podendo ser dividida em até três vezes. O parcelamento do valor restante em até 117 meses, sendo até 142 no caso de pessoa natural, microempresas e empresas de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, cooperativas e empresa que mantém parcerias com o Estado. Reduz para 57 meses no caso de dívidas de contribuições trabalhistas e sobre a folha. Por fim estabelece valores mínimos para cada parcela, sendo de cem reais para microempresas, empresas de

¹³⁵ Art. 1º Esta Portaria disciplina os procedimentos, as condições e os requisitos necessários à realização da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em razão dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados dos devedores inscritos na dívida ativa da União.

¹³⁶ Art. 2º São objetivos da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores;

II - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica; e

III - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física.

pequeno porte, Santas Casas, cooperativas e empresas que mantêm parcerias com o Estado. Nos demais casos a parcela mínima será de quinhentos reais.

O artigo quinto, encerrando o Capítulo I, trata da apresentação pelo devedor de cópia do requerimento de desistência das ações judiciais, impugnações ou recursos relativos ao crédito transacionado, bem como do prazo para apresentação desse requerimento.

O Capítulo II já entra nas disposições finais, com o artigo sexto trata da manutenção dos gravames decorrentes de arrolamento, medida cautelar fiscal e das garantias apresentadas em juízo, que podem ser usadas para amortização da dívida. O artigo sétimo trata da majoração da entrada para 2%, no caso de haver histórico de rescisão de parcelamento pelo devedor. O artigo oitavo determina que se aplica a transação extraordinária, no que couber, o contido na Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, revogada pela Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022, já analisada anteriormente.

O artigo nono, trata do prazo para adesão à transação extraordinária, sendo inicialmente estabelecido como 30 de junho de 2020 e, após sucessivas prorrogações, ficou aberto até 30 de setembro de 2020, conforme estabelecido na última alteração do prazo feita pela Portaria PGFN nº 20.162, de 28 de agosto de 2020. O artigo décimo estabelece que a adesão à transação extraordinária, não exclui a possibilidade de adesão às demais modalidades de transação previstas. Por fim, o artigo 11 trata de revogação e o artigo 12 de entrada em vigor da norma.

2.2.3. A Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020.

Da mesma forma que a Portaria PGFN nº 9.924, a Portaria PGFN nº 14.402 trata de transação tributária estabelecida em razão dos efeitos econômico-financeiros da crise causada pela pandemia de covid-19. O seu artigo primeiro, assim como o segundo, trazem redação bastante semelhantes uma com a outra, sendo que na redação do inciso II, do artigo segundo, da Portaria nº 14.402, foi dado um destaque maior ao objetivo de permitir a manutenção da fonte produtiva e do emprego e renda dos trabalhadores.

Chamada de excepcional, a transação apresentada pela Portaria nº 14.402 não revogou a transação extraordinária prevista na Portaria PGFN nº 9.924, apesar de terem os mesmos objetivos, mas como os seus efeitos acabara se esgotando, em razão do prazo para adesão estabelecido ter se encerrado em 30 de setembro de 2020, sem novas prorrogações ou abertura de novas datas até o momento. Dessa forma, a transação excepcional veio assumir o lugar da extraordinária, continuando o enfrentamento à crise econômica da pandemia, inclusive com a

possibilidade de migração da antiga transação extraordinária para a nova modalidade, conforme previsto em seu artigo 24, mais adiante mencionado. Por esta razão, sua análise também se reveste de interesse ao presente estudo, por estar explicitamente indicada a utilização do instrumento da transação tributária para outras finalidades, que não somente as fiscais.

O Capítulo II trata da mensuração do grau de recuperabilidade das dívidas sujeitas à transação excepcional. Abrindo o Capítulo, o artigo terceiro trata da mensuração da situação econômica e da capacidade de pagamento do contribuinte, sendo que a situação econômica é aferida com base nas informações prestadas pelo contribuinte à PGFN ou aos demais órgãos da Administração Pública. Já a capacidade de pagamento será calculada de forma a estimar se o contribuinte devedor possui condições de quitar seus débitos no prazo de até cinco anos, considerando o impacto da pandemia causado pela covid-19 na capacidade de geração de resultados das empresas ou do comprometimento da renda das pessoas físicas.

A partir dessas definições, o artigo terceiro e seus parágrafos estabelecem que tanto a capacidade de geração de resultados das empresas, quanto o comprometimento da renda das pessoas físicas será apurada com base em comparação dos resultados entre o período de março a dezembro de 2020 em relação ao mesmo período em 2019, avaliando-se dessa forma os impactos causados pela pandemia no período considerado.

O artigo quarto relaciona as fontes de informação para mensuração da capacidade de pagamento para pessoas jurídicas e físicas, sem prejuízo de outras informações prestadas no momento da adesão. O artigo quinto estabelece a classificação do grau de recuperabilidade dos contribuintes, da mesma forma que o previsto no artigo 24 da Portaria PGFN nº 6.757, já analisado anteriormente.¹³⁷

O artigo sexto estabelece que o impacto da pandemia causada pelo coronavírus será apresentado como fator redutor da capacidade de pagamento, em percentual equivalente ao apresentado na redução dos resultados das empresas e na redução da renda das pessoas físicas, na comparação dos períodos de março a dezembro de 2019 e 2020.

¹³⁷ Art. 5º. Observada a capacidade de pagamento dos devedores inscritos e para os fins da transação excepcional prevista nesta Portaria, os créditos inscritos em dívida ativa da União serão classificados em ordem decrescente de recuperabilidade, sendo:

- I - créditos tipo A: créditos com alta perspectiva de recuperação;
- II - créditos tipo B: créditos com média perspectiva de recuperação;
- III - créditos tipo C: créditos considerados de difícil recuperação;
- IV - créditos tipo D: créditos considerados irrecuperáveis.

Finalizando o Capítulo II, o artigo sétimo determina que quando a capacidade de pagamento do devedor não for suficiente para liquidar a dívida, os prazos e descontos deverão ser graduados conforme a possibilidade de adimplemento, observado os limites legais.

O Capítulo III trata das modalidades de transação excepcional, iniciando com o artigo oitavo, que estabelece que são passíveis de transação excepcional os créditos iguais ou inferiores a cento e cinquenta milhões de reais. Acima desse valor, a transação deverá ser feita por meio de proposta individual, nos termos da Portaria PGFN nº 6.775. Estabelece ainda que a transação excepcional envolverá a possibilidade de parcelamentos e descontos dos créditos de difícil recuperação ou irrecuperáveis.

O artigo nono finaliza o Capítulo III e estabelece diversas modalidades de transação excepcional para cada tipo e situação em que se encontra o devedor. Alternando entre valores de entrada a ser paga e parcelada, graduação de descontos e tempo de parcelamento do saldo remanescente a ser liquidado, o artigo apresenta diversas propostas apresentadas para empresários individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, Santas Casa e sociedades cooperativas, com créditos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, em processo de recuperação ou liquidação judicial, extrajudicial ou falência; para demais pessoas jurídicas com créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação; para pessoas físicas na mesma situação de créditos irrecuperáveis ou de difícil recuperação; para demais pessoas jurídicas em processo de liquidação judicial, extrajudicial ou falência; para devedores com personalidade jurídica de direito público; e para as demais pessoas jurídicas que tiverem o processamento da recuperação judicial deferido, nos termos do artigo 57, da Lei nº 11.101, de 09 de fevereiro de 2005.

Por fim, o artigo define os valores mínimos para cada parcela, estipula prazo de até 48 meses para quitação de débitos de contribuições trabalhistas e sobre a folha de pagamentos, define a base de cálculo para o valor da entrada e estabelece que os descontos ofertados serão definidos a partir da capacidade de pagamento de cada devedor que opte por aderir à transação excepcional.

O Capítulo IV trata dos procedimentos para adesão à proposta de transação excepcional. Assim como a transação extraordinária, o artigo décimo define que a transação excepcional se dará exclusivamente por adesão à proposta da PGFN. Nos artigos de 11 a 15 são dadas instruções ao contribuinte para adesão, como prestar as informações necessárias; desistir de parcelamentos em curso; apresentação de requerimento de desistência de ações judiciais; pagamento da entrada ou de suas parcelas, se for caso; e a forma de se efetuar os pagamentos.

O artigo 16 relaciona as informações básicas que deverão ser prestadas pelo contribuinte conforme seja pessoa física ou jurídica, fixando obrigação de atualização das informações por parte do contribuinte ou sempre que solicitado pela PGFN. Estabelece também que o não pagamento das parcelas da entrada acarretará o cancelamento da transação.

O artigo 17 trata de compromissos a serem assumidos pelo contribuinte, como condicionante à adesão da proposta de transação. Semelhante ao já analisado artigo 42 da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, chama atenção o contido no inciso IV, do artigo 17, que obriga o devedor a declarar que as informações prestadas nos termos do artigo 16 são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia decorrente do coronavírus.¹³⁸ Essa exigência na norma indica que a transação excepcional é destinada apenas aos contribuintes que possuem valores inscritos em dívida ativa da União e que sofreram danos econômico-financeiros em decorrência da pandemia. Portanto, possui relevante interesse ao presente estudo e será novamente abordado mais adiante.

Concluindo o Capítulo IV da Portaria, o artigo 18 estabelece que, após prestar as informações necessárias, o devedor terá conhecimento de sua capacidade de pagamento e do grau de recuperabilidade de seus débitos, conforme avaliação feita pela PGFN, assim como das modalidades de transação excepcional disponíveis para a sua situação, além dos prazos e descontos ofertados. O devedor deverá escolher uma das modalidades ofertadas para conclusão do procedimento conforme o prazo estipulado, caso contrário, o pedido de adesão será considerado sem efeito.

O Capítulo V trata da rescisão da transação e da possibilidade de impugnação ao ato de rescisão. Semelhante ao Capítulo VII da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, o assunto é tratado entre os artigos 19 a 22, onde são relacionadas as hipóteses de rescisão da transação excepcional; a notificação do contribuinte sobre o ato de rescisão; os procedimentos e prazos para a impugnação da rescisão; e as implicações da rescisão da transação excepcional, concluindo o Capítulo V.

O Capítulo VI cuida das disposições finais, sendo que o artigo 23 trata da manutenção dos gravames e possibilidade de uso das garantias para amortização ou liquidação do saldo devedor. O artigo 24 trata da possibilidade de migração da anterior transação extraordinária para os novos modelos de transação excepcional, por meio de desistência da primeira e novo

¹³⁸ IV - declarar que as informações prestadas nos termos do art. 16 desta Portaria são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19);

pedido de adesão a esta última, observados os novos requisitos e condições. O artigo 25 trata da possibilidade de desistência de parcelamentos em atraso e adesão à transação excepcional, obedecidos os novos requisitos e condições.

O artigo 26 desperta um maior interesse ao presente estudo, pois trata das consequências ao devedor que prestar informações inverídicas, simular ou omitir informações acerca dos danos sofridos pela pandemia do coronavírus, com o propósito de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas da transação excepcional. Nesse caso, o dispositivo prevê a representação para fins penais do devedor ao Ministério Público Federal para apuração dos crimes cometidos, inclusive indicando a tipificação. Mais uma vez a norma define de forma clara o público a que se destina a transação excepcional, um grupo específico, em detrimento dos demais contribuintes que não sofreram os efeitos danosos da crise econômica causada pela pandemia.¹³⁹

Os artigos de 27 a 29 tratam de casos com descontos de até 100% nas multas, juros e encargos legais; aplicação das vedações e demais dispositivos da Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, posteriormente revogada pela Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022; e a não exclusão às outras possibilidades de adesão às demais modalidades de transação.

Finalmente, concluindo o Capítulo VI e a análise da Portaria, temos o artigo 30, que trata de alterações à antiga Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, que veio a ser revogada pela Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022; e o artigo 31 que trata da entrada em vigor da norma.

2.2.4. A Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de agosto de 2020.

A Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de agosto de 2020, disciplina os procedimentos necessários para realização da transação excepcional de débitos inscritos em dívida ativa das microempresas e empresas de pequeno porte, participantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, o Simples Nacional. Muito semelhante à Portaria PGFN nº 14.402, analisada no item anterior, a Portaria PGFN nº 18.731 deu tratamento

¹³⁹ Art. 26. Havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), com o objetivo de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas de pagamento previstas nesta Portaria, deverá o Procurador da Fazenda Nacional encaminhar Representação para Fins Penais (RFP) ao representante do Ministério Público Federal do foro do domicílio do devedor, para apuração dos crimes tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e no art. 299 do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

especial a esse grupo de contribuintes, com o objetivo de auxiliar na recuperação econômica e financeira das empresas afetadas pela crise causada pela pandemia do coronavírus. Assim como no item anterior, a portaria destaca em seus artigos os objetivos e procedimentos voltados não para a simples arrecadação, mas com a finalidade de retomada da economia e proteção ao emprego.

Assim como a Portaria analisada no item anterior, a Portaria PGFN nº 18.731 apresenta um Capítulo I, que apresenta os objetivos da transação excepcional para o Simples Nacional; um Capítulo II, que trata da mensuração do grau de recuperabilidade dos débitos inscritos em dívida ativa, inclusive com a mesma classificação final; um Capítulo III que trata das modalidades de transação, em menor quantidade e com os descontos e prazos mais favoráveis; um Capítulo IV que disciplina os procedimentos para adesão à proposta de transação excepcional apresentada pela PGFN; um Capítulo V que trata da rescisão da transação excepcional e da possibilidade de impugnação do mesmo ato rescisório; e finalmente o Capítulo VI cuidando das disposições finais.

De mesma forma que os Capítulos, os dispositivos apresentados em cada um guardam muita semelhança aos já analisados no item anterior, por essa razão, para melhor compreensão, destacaremos os artigos que apontam para uma possível utilização da transação tributária para outras finalidades além das naturalmente fiscais. Nesse sentido, o inciso I, do artigo segundo relaciona como objetivo da transação excepcional, para empresas do Simples Nacional, viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira das micro e pequenas empresas, causada pela pandemia do coronavírus, em sua capacidade de geração de resultados. O inciso II do mesmo artigo apresenta ainda o objetivo de melhoria do ambiente de negócios das micro e pequenas empresas, com a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda.¹⁴⁰

O parágrafo segundo, do artigo terceiro, estabelece que a capacidade de pagamento decorre da situação das empresas e será apurada de forma a estimar se possuem condições de efetuar os pagamentos dos débitos em um prazo de cinco anos, sem considerar eventuais

¹⁴⁰ Art. 2º São objetivos da transação excepcional de débitos do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional):

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira das micro e pequenas empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), potencialmente provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos débitos inscritos em dívida ativa da União;

II - estimular a melhoria do ambiente de negócios das micro e pequenas empresas, com manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda;

(.....)

descontos, mas considerando o impacto da pandemia na capacidade de produção de resultados.¹⁴¹

O artigo sexto define que, para fins da transação excepcional, o impacto da pandemia do coronavírus na redução da produção das micro e pequenas empresas será considerado como fator redutor da capacidade de pagamento.¹⁴²

O artigo 17, que trata dos compromissos a serem assumidos pelo contribuinte, como condição para realização da transação excepcional, estabelece, em seu inciso IV, que o contribuinte deve declarar que as informações prestadas são verdadeiras e que não omitiu ou simulou informações relativas aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus.¹⁴³

Por fim, o artigo 26 determina que, havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia do coronavírus, com o propósito de se beneficiar indevidamente das condições mais favoráveis oferecidas pela transação excepcional às empresas do Simples Nacional, deverá ser feita representação para fins penais ao Ministério Público Federal para apuração dos crimes tipificados.¹⁴⁴

2.2.5. A Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020.

A Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020, disciplina os procedimentos para realização de transação excepcional de débitos decorrentes de operações de crédito rural; de dívidas contraídas do Fundo de Terras e da Reforma Agrária, instituído pela Lei

¹⁴¹ § 2º A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte possuem condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos, considerando o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na sua capacidade de geração de resultados.

¹⁴² Art. 6º. Para os fins da transação excepcional prevista nesta portaria, o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte inscritas será representado como fator redutor na capacidade de pagamento de que trata o § 2º do art. 3º, em percentual equivalente à redução de que trata o § 3º do mesmo dispositivo.

¹⁴³ IV - declarar que as informações prestadas nos termos do art. 16 desta Portaria são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19);

¹⁴⁴ Art. 26. Havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), com o objetivo de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas de pagamento previstas nesta Portaria, deverá o Procurador da Fazenda Nacional encaminhar Representação para Fins Penais (RFP) ao representante do Ministério Público Federal do foro do domicílio do devedor, para apuração dos crimes tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e no art. 299 do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

Complementar nº 93, de 04 de fevereiro de 1998, e denominado de Banco da Terra¹⁴⁵; e do acordo de empréstimo 4.147-BR, que trata de dívidas do programa denominado Cédula da Terra, criado em 1996 para aquisição e financiamento de infraestrutura de produção nos assentamentos da reforma agrária.¹⁴⁶

Da mesma forma que a Portaria analisada no item anterior, a transação excepcional é uma transação por adesão a uma proposta da PGFN. Com a mesma estrutura de capítulos e dispositivos, muito similar às Portarias PGFN nº 14.402 e 18.731, que também tratam de transação excepcional, a Portaria PGFN nº 21.561 também faz referência à crise causada pela pandemia do coronavírus como uma das causas para sua edição e implementação. Desta forma, assim como no item anterior, vamos destacar os dispositivos que fazem referência a finalidades diversas da meramente fiscal para o uso da transação, uma vez que os itens similares da norma já foram analisados anteriormente.

O artigo segundo relaciona os objetivos da transação excepcional, indicando em seu inciso I, que um desses objetivos é viabilizar a superação da crise provocada pelos efeitos de pandemia do coronavírus na capacidade de produção e na perspectiva de pagamento das dívidas pelos produtores rurais e agricultores familiares. O inciso II do mesmo artigo coloca também como objetivo a manutenção da produção, do emprego e da renda dos trabalhadores e produtores rurais.¹⁴⁷

O artigo terceiro trata do grau de recuperabilidade dos débitos e da capacidade de pagamento dos produtores rurais e agricultores familiares com débitos inscritos em dívida ativa e oriundos dos programas mencionados. Em seu parágrafo segundo, estabelece que a capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será mensurada de forma a avaliar se o produtor rural ou agricultor familiar possui condições de efetuar o pagamento de seus débitos no prazo de cinco anos, sem descontos, mas considerando o impacto da pandemia do

¹⁴⁵ BRASIL. Lei Complementar nº 93, de 04 de fevereiro de 1998. Brasília, DF. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1998/leicomplementar-93-4-fevereiro-1998-363611-normaatualizada-pl.html>, acesso em 24 set. 2023.

¹⁴⁶ PEREIRA, João Marcio Mendes.. Avaliação do projeto Cédula da Terra (1997-2002). **Estudos Avançados**, v. 26, n. 75, p. 111-136, maio 2012. Disponível em <https://www.scielo.br/j/ea/a/rSGWBzMQXFL793FjjG7JPcc/?lang=pt#>, aceso em 17 fev. 2024. p. 112.

¹⁴⁷ Art. 2º São objetivos da transação excepcional de débitos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos produtores rurais e agricultores familiares, potencialmente provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos débitos inscritos em dívida ativa da União;

II - permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores e produtores rurais;

(.....)

coronavírus na sua capacidade de produção ou no comprometimento da renda no caso de pessoa física.¹⁴⁸

O artigo sexto estabelece que o impacto da pandemia causada pelo coronavírus na capacidade de produção da pessoa jurídica e no comprometimento da renda da pessoa física será representado como fator redutor da capacidade de pagamento dos débitos inscritos em dívida ativa.¹⁴⁹

O artigo 18 estabelece que o contribuinte deverá firmar compromissos como condicionante à realização da transação excepcional. Dentre os compromissos elencados, temos o previsto no inciso IV, que obriga o contribuinte a declarar que as informações prestadas são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia do coronavírus.¹⁵⁰

Finalmente, o artigo 27 determina que, havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações a respeito dos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus, com o objetivo de se beneficiar das condições de pagamento mais favorecidas pela transação excepcional, o Procurador responsável pela transação deverá representar o caso ao Ministério Público Federal para apuração dos crimes imputados.¹⁵¹

Podemos verificar a semelhança das normas inclusive nos destaques apresentados e referentes a utilização diversa da transação tributária para finalidades além da fiscal. A diferença entre essas Portarias acaba sendo o público ou setor a quem se destina os benefícios previstos pela norma, conforme abordaremos mais adiante.

¹⁴⁸ § 2º A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o produtor rural ou agricultor familiar possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos, considerando o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas.

¹⁴⁹ Art. 6º Para os fins da transação excepcional prevista nesta portaria, o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas será representado como fator redutor na capacidade de pagamento de que trata o § 2º do art. 3º, em percentual equivalente à redução de que tratam os §§ 3º e 4º do mesmo dispositivo.

¹⁵⁰ IV - declarar que as informações prestadas nos termos do art. 17 desta Portaria são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19);

¹⁵¹ Art. 27. Havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), com o objetivo de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas de pagamento previstas nesta Portaria, deverá o Procurador da Fazenda Nacional encaminhar Representação para Fins Penais (RFP) ao representante do Ministério Público Federal do foro do domicílio do devedor, para apuração dos crimes tipificados na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e no art. 299 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

2.2.6. A Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020.

Publicada na mesma data da Portaria de transação excepcional analisada no item anterior, a Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020, instituiu o programa de retomada fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União. O programa relaciona um conjunto de medidas cujo objetivo seria estimular a negociação dos débitos inscritos em dívida ativa de forma a permitir a retomada da atividade econômica, após os efeitos causados pela pandemia do coronavírus.¹⁵²

A Portaria relaciona em seu artigo terceiro as modalidades do programa de recuperação fiscal, onde podemos verificar que são, em sua maior parte, as modalidades de transação tributária vigentes há época. Nos incisos I e II do artigo terceiro são relacionadas, para pessoas físicas e jurídicas, as transações extraordinárias, excepcionais, individuais, por adesão e de pequeno valor possíveis de serem celebradas.

Como já se tinham várias transações já celebradas até aquele momento, o artigo quinto da Portaria definiu que estão inseridos no programa de recuperação fiscal os contribuintes que já haviam formalizado seus termos de transação nas modalidades então em vigor.

Por fim, o artigo sétimo da Portaria estipulou prazo de adesão até o dia 29 de dezembro de 2020, para as modalidades de transação extraordinária e excepcional, previstas nas Portarias PGFN nº 9.924; nº 14.402; nº 18.731; e nº 21.561.

Como podemos verificar, o grande diferencial da Portaria PGFN nº 21.562 foi o de reunir em um único programa de retomada fiscal as modalidades de transação disponíveis naquela época, com o propósito de enfrentar os efeitos da crise causada pela pandemia do coronavírus, o que já vinha ocorrendo especificamente com as transações extraordinárias e excepcionais instituídas e que tiveram um prazo limite para adesão estabelecido pela norma que instituiu o programa de retomada fiscal.¹⁵³

2.2.7. A Portaria PGFN nº 7.917, de 02 de julho de 2021.

¹⁵² Art. 1º Esta Portaria institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União, consistente no conjunto de medidas com o objetivo de estimular a conformidade fiscal relativa aos débitos inscritos em dívida ativa da União, permitindo a retomada da atividade produtiva após os efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19).

¹⁵³ Art. 7º O prazo para adesão às modalidades de transação previstas no Edital PGFN n. 16 de 2020, na Portaria PGFN n. 9.924, de 14 de abril de 2020, na Portaria PGFN n. 14.402, de 16 de junho de 2020, na Portaria PGFN n. 18.731, de 06 de agosto de 2020 e na Portaria PGFN nº 21561, de 30 de setembro de 2020, fica aberto até o dia 29 de dezembro de 2020.

A Portaria PGFN nº 7.917, de 02 de julho de 2021 disciplina os procedimentos para realização de transação dos débitos inscritos em dívida ativa da União relativos ao Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), instituído pela Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021.

Similar às Portarias anteriormente analisadas e relativas às transações extraordinárias e excepcionais, a portaria do Perse trouxe algumas inovações, como a não utilização dos nomes “extraordinário” ou “excepcional”, sem fugir do mesmo conceito em geral que envolveu as portarias anteriores, que é a utilização da transação tributária para finalidade diversa da simples arrecadação de tributos. Dessa forma, destacaremos as partes mais relevantes para o presente estudo, uma vez que as demais já foram abordadas anteriormente. Mesmo para as partes mais relevantes, percebe-se uma repetição de dispositivos anteriores, conforme veremos a seguir.

O artigo segundo relaciona os objetivos da transação relativa ao Perse. Em seu inciso I, estabelece como objetivo viabilizar a superação da situação transitória de crise econômica das pessoas jurídicas do setor de eventos, em razão dos efeitos causados pela pandemia do coronavírus na capacidade de produção e na perspectiva do pagamento das dívidas dessas empresas. No inciso II do mesmo artigo, define também como objetivo permitir a manutenção da produção, do emprego e da renda dos trabalhadores do setor de eventos.¹⁵⁴ Na sequência, o parágrafo primeiro relaciona as empresas pertencentes ao setor de eventos, para fins do disposto na Portaria.

O artigo terceiro trata da mensuração do grau de recuperabilidade das empresas a partir de sua situação econômica e da capacidade de pagamento. O parágrafo segundo do mesmo artigo define que a capacidade de pagamento das empresas do setor de eventos será calculada de forma a estimar se as mesmas terão condições de pagar seus débitos no prazo de cinco anos, sem descontos, mas considerando o impacto da pandemia do coronavírus em sua capacidade de produção.¹⁵⁵

¹⁵⁴ Art. 2º São objetivos da transação relativa ao Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse):

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira das pessoas jurídicas do setor de eventos, provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos débitos inscritos em dívida ativa da União;

II - permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores do setor de eventos;

(.....)

¹⁵⁵ § 2º A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se a pessoa jurídica que se enquadre na definição de setor de eventos possui condições para efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos, considerando,

O artigo quinto estabelece que o impacto da pandemia causada pelo coronavírus na capacidade de produção das empresas do setor de eventos será representado como fator redutor da capacidade de pagamento dos débitos inscritos em dívida ativa.¹⁵⁶

O artigo nono da Portaria define que a transação relativa ao Perse poderá ser feita por adesão à proposta da PGFN ou por meio de proposta individual.

O artigo 16 estabelece que a formalização da transação relativa ao Perse está condicionada à assunção de alguns compromissos pelo devedor. Dentre esses compromissos temos o mencionado no inciso IV do mesmo artigo que obriga o devedor a declarar que as informações prestadas são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações relativas aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus.¹⁵⁷

O artigo 18 estabelece que, sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta da PGFN, as empresas do setor de eventos com débitos inscritos em dívida ativa, cujo valor consolidado for superior a cinco milhões de reais, poderão formular proposta de transação individual, por meio eletrônico.

O artigo 31 estabeleceu prazo até as 19 horas do dia 26 de novembro de 2021, para adesão à transação relativa ao Perse.

Por fim, o artigo 34 determina que, havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações a respeito dos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus, com o objetivo de se beneficiar das condições de pagamento mais favorecidas pela transação do Perse, o caso deverá ser representado ao Ministério Público Federal para apuração dos crimes tipificados.¹⁵⁸

Apesar de algumas mudanças, a estrutura e os dispositivos continuam muito parecidos com as transações extraordinária e excepcional anteriormente analisadas. Da mesma forma, a

prioritariamente, o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados.

¹⁵⁶ Art. 5º. Para os fins da transação prevista nesta portaria, o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica será representado como fator redutor na capacidade de pagamento de que trata o § 2º do art. 3º, em percentual equivalente à redução de que trata o § 3º do mesmo dispositivo.

¹⁵⁷ IV - declarar que as informações prestadas nos termos do art. 15 desta Portaria são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19);

¹⁵⁸ Art. 34. Havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), com o objetivo de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas de pagamento previstas nesta Portaria, deverá o Procurador da Fazenda Nacional encaminhar Representação para Fins Penais (RFP) ao representante do Ministério Público Federal do foro do domicílio do devedor, para apuração dos crimes tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e no art. 299 do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

maior diferença entre as normas continua a ser o público ou setor econômico a que se destinam os benefícios e facilidades apresentados na transação do Perse.

2.2.8. A Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023.

A Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023, revogou a Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, ambas normas tratam sobre a transação tributária por adesão de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor. Apesar de estar fora do marco temporal do presente estudo, entendemos ser relevante a análise da Portaria MF nº 1.584, em razão de ter substituído a norma anterior, que seria objeto de estudo. Por esta razão, passaremos a analisar a portaria que regulamenta a transação de débitos de pequeno valor e para situação de relevante e disseminada controvérsia jurídica, conforme competência determinada pelo artigo 21, da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que atribuiu ao Ministro de Estado a prática de ato para regulamentar a relevante e disseminada controvérsia jurídica.¹⁵⁹

O capítulo I da norma trata da disposição geral prevista no artigo primeiro, estabelecendo que a Portaria abrange a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor, no âmbito da RFB e da PGFN.

O Capítulo II, trata de regras gerais de transação por adesão no contencioso tributário. Abrange nos artigos segundo e terceiro, os princípios e objetivos da transação, como economicidade e eficiência, supremacia do interesse público, isonomia tributária, solução consensual de litígios e redução do número de litígios, dentre outros. Trata também das obrigações do contribuinte e da administração tributária nos artigos quarto e quinto, estabelecendo dentre outras obrigações que o contribuinte não utilize a transação de forma abusiva, não se utilize de interposta pessoa e desista de impugnações e recursos envolvendo os valores transacionados. A Administração se obriga a prestar todas as informações sobre a proposta de transação e notificar o contribuinte sempre que necessário sobre o andamento de sua transação.

Na sequência, nos artigos sexto a nono, é abordado o procedimento do edital de adesão à transação, tratando das definições que o edital poderá trazer, como prazo para adesão, critérios impeditivos, limitação de créditos a serem incluídos na transação, utilização eventual

¹⁵⁹ Art. 21. Ato do Ministro de Estado da Economia regulamentará o disposto neste Capítulo.

de créditos de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, além de outros relacionados. Define que a transação se dará por meio eletrônico, em sistema próprio de cada órgão. Limita o desconto a 65% do total dos créditos e prazo máximo de quitação em 120 meses, para o contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Para o contencioso de pequeno valor limita o desconto em até 50% do valor total dos créditos e prazo para quitação de até 60 meses.

Destacamos a exceção prevista no parágrafo único do artigo sétimo, onde a transação envolvendo o contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica terá desconto de até 70% no valor total da dívida e prazo de quitação de até 145 meses, para contribuintes pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte. Exceção esta também presente em outras normas.¹⁶⁰

Na sequência, os artigos de 10 a 14 tratam dos efeitos da transação, que suspende a tramitação dos processos administrativos, mas não suspende a exigibilidade dos créditos transacionados. Define que os débitos transacionados somente serão considerados extintos após cumpridas todas exigências e pagamento integral das parcelas, dentre outros efeitos.

Posteriormente, os artigos de 15 a 18 tratam das vedações a realização da transação, como redução de multas de natureza penal, devedor contumaz, transação com efeito prospectivo e acumulação de reduções, dentre outros. Fixa o prazo de dois anos para os contribuintes que tiverem sua transação rescinda, celebrar nova transação. Veda parcelamentos superiores a 60 meses para contribuições sociais sobre a folha e dos trabalhadores. E indefere a transação que não atender a todas as exigências prévias ao acordo.

Concluindo o Capítulo II, as hipóteses de rescisão da transação e a possibilidade de impugnação do ato de rescisão são descritas nos artigos de 19 a 25. Incorrendo em alguma das hipóteses de rescisão, o contribuinte será notificado e terá conhecimento das razões que levaram ao cancelamento da transação. Caso deseje, será possível apresentar impugnação ao ato rescisório no prazo de até trinta dias da notificação. Caso a impugnação seja julgada improcedente, será retomada a cobrança do saldo devedor, com cancelamento dos benefícios oferecidos e o já mencionado impedimento para celebrar nova transação.

¹⁶⁰ Art. 7º No contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, as reduções ou concessões oferecidas no edital ficarão limitadas ao desconto de 65% (sessenta e cinco por cento) sobre o valor total do crédito, inclusive sobre o montante principal, e prazo máximo para quitação de cento e vinte meses.

Parágrafo único. Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima prevista no caput poderá ser de até 70% (setenta por cento) do valor total do crédito e o prazo para quitação de até cento e quarenta e cinco meses, observado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

O Capítulo III da Portaria MF trata da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. O artigo 26 define como controvérsia jurídica relevante e disseminada a que envolve questões tributárias que ultrapassem os limites subjetivos da causa, relacionando as situações em que será considerada como disseminada, como demandas judiciais de partes e advogados distintos em pelo menos três Tribunais Regionais Federais, e mais de cinquenta processos judiciais ou administrativos referentes a contribuintes distintos, por exemplo. O impacto econômico, decisões e sentenças divergentes, são elementos demonstrativos de relevância de uma controvérsia.

O artigo 27 estabelece competência ao Ministro de Estado da Fazenda para propor transação sobre relevante e disseminada controvérsia jurídica, enquanto o artigo 28 relaciona as autoridades que poderão sugerir ao Ministro temas que poderão ser objeto de transação. Por fim, concluindo o Capítulo III, o artigo 29 confere competência à PGFN e à RFB para avaliarem a adequação e os impactos na arrecadação a respeito dos temas propostos dentre outras providências. Depois de instruída pelos dois órgãos mencionados, a proposta de transação por adesão deverá ser submetida ao Ministro, para publicação dos editais.

O Capítulo IV trata da transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor. O artigo 30 define como contencioso de pequeno valor o correspondente a até 60 salários-mínimos, incluindo o valor principal e multa, por cada processo administrativo ou judicial; ou que tenha como devedor pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte. O artigo 31 confere competência à PGFN e à RFB para elaboração de editais ofertando a transação no contencioso de pequeno valor. O artigo 32 relaciona os benefícios que poderão ser ofertados na transação, como os descontos e prazos já mencionados e o oferecimento de garantias. Finalmente, concluindo o Capítulo IV, o artigo 33 prevê que o edital somente exigirá compromisso de homologação judicial do acordo, nas hipóteses em que o valor do crédito transacionado superar o valor de trinta salários-mínimos.

Concluindo a Portaria MF, o Capítulo V trata das disposições finais. O artigo 34 trata de aspectos disciplinares dos agentes públicos envolvidos na transação, o artigo 35 confere competência à RFB e à PGFN para editarem atos complementares ao disposta na Portaria, o artigo 36 estabelece que, para valores transacionados acima de quinhentos milhões de reais, haverá necessidade de prévia e expressa autorização dos titulares da PGFN e RFB, conforme o caso. Por fim, o artigo 37 cuida da revogação da Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, e o artigo 38 da entrada em vigor da Portaria MF.

2.3. Os editais de transação da PGFN

Além do ato formal de comunicação entre a PGFN e os contribuintes, os editais de transação trazem diversas instruções, regras e prazos a serem atendidos por parte dos contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa da União, que desejem aderir a uma proposta de transação feita pela PGFN, conforme regulamentado nas portarias analisadas anteriormente, sendo portanto, destinados a atender a modalidade de transação por adesão. Entretanto, não há editais para todos os tipos de transação por adesão, conforme veremos adiante, em razão da opção pelo meio eletrônico e pela não exigência em sua regulamentação.

Este tópico analisará os editais de transação por adesão expedidos pela PGFN, no período de janeiro de 2020 a dezembro de 2022, buscando identificar evidências de utilização da transação tributária para finalidades extrafiscais, ou seja, diversas da proposta original da transação tributária de ser terminativa do crédito tributário em contencioso. Para facilitar o presente estudo, os editais serão organizados por ano e conforme a sua Portaria de regência.¹⁶¹

2.3.1. Editais decorrentes da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022.

Conforme verificamos anteriormente, a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022 revogou a Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, que por sua vez, revogou a Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, que primeiro regulamentou o tema, ainda na vigência da MP nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dessa forma, verificaremos os editais que foram publicados na vigência dessas três portarias, conforme veremos a seguir.

No ano de 2020, foram publicados os seguintes editais da PGFN, referentes à transação por adesão, com base nas portarias mencionadas: Edital nº 1/2020, Edital nº 2/2020, Edital nº 3/2020, Edital nº 4/2020, Edital nº 5/2020 e o Edital nº 6/2020.

No ano de 2021, foram publicados o Edital nº 2/2021, 3/2021 e 4/2021, com base nas Portarias citadas.

No ano de 2022 não houve publicação de edital com base nas Portarias mencionadas acima.

Analisando os editais relacionados no ano de 2020, verificamos que se trata de sucessivas prorrogações do Edital nº 1/2019, publicado em dezembro de 2019, sendo o primeiro a tratar do tema ainda na vigência da MP nº 899, de 16 de outubro de 2019. Sua

¹⁶¹ A relação dos editais de transação em vigor e os já encerrados encontra-se disponível na página da internet da PGFN, no endereço <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/acordo-de-transacao-por-adesao>.

última prorrogação se deu com o edital nº 6/2020, publicado em agosto de 2020, e que estabeleceu o prazo para adesão ao edital até o dia 30 de setembro de 2020. Em razão do Edital nº 1/2019 ter recebido adesões e permanecido ativo por grande parte do ano de 2020, sem ser substituído por novo edital no mesmo ano, entendemos relevante sua análise, conforme veremos na sequência, apesar de sua publicação estar fora do marco temporal determinado para o presente estudo.

2.3.1.1. O Edital PGFN nº 1/2019.

Publicado em dezembro de 2019, com base na Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, o primeiro edital para adesão à transação proposta pela PGFN apresenta uma estrutura de nove itens, sendo o primeiro dedicado a tratar dos critérios para elegibilidade dos débitos para adesão à transação. Nesse item, são considerados elegíveis, em termos de valor, os débitos inscritos em dívida ativa decorrentes de contribuições sociais, no valor consolidado igual ou inferior a quinze milhões de reais, e os demais débitos administrados pela PGFN no mesmo valor consolidado. Em termos de situação, são elegíveis os contribuintes que se encontram com situação do CNPJ baixado em diversas situações que relaciona; débitos inscritos há mais de quinze anos sem parcelamento, garantia ou suspensão judicial; débitos inscritos e suspensos por decisão judicial há mais de dez anos; e débitos inscritos com titularidade de CPF pertencente a pessoa física falecida.

A relação dos contribuintes elegíveis segundo as condições acima mencionadas foi previamente elaborada, sendo estes listados nos anexos de I a IV do edital, conforme cada situação.

Na sequência, o item dois do edital apresenta as modalidades propostas para adesão à transação. Nesse item são apresentadas diversas opções inicialmente separadas em dois grandes grupos: um relativo aos débitos previdenciários e outro relativo aos débitos não previdenciários. Em cada um dos grupos, conforme a situação relatada anteriormente no item um, são apresentadas diversas opções, variando principalmente o número de parcelas e o valor do desconto, prevalecendo a lógica de que quanto maior o número de parcelas, menor o desconto concedido. A questão da pessoa natural, da microempresa e da empresa de pequeno porte, tem também tratamento diferenciado no edital, seguindo a mesma linha do já previsto nas Portarias, com condições mais favorecidas na transação, o que se pode destacar para o presente estudo.

Por fim, o item dois estabelece os valores mínimos de cada parcela, veda a redução do montante principal da dívida e dá outras instruções para adesão em sistema informatizado da PGFN.

O item três do edital trata dos compromissos e obrigações do devedor. Seguindo a mesma linha da Portaria de regência, o item relaciona as obrigações também listadas na Portaria, como a de não utilizar a transação de forma abusiva, declarar que são verdadeiras as informações e não se utilizar de interposta pessoa, por exemplo.

Na sequência, o item quatro trata do procedimento para a adesão. Nesse item é indicado o acesso ao sistema eletrônico para formalização da adesão, a vedação a adesão parcial ou que não abranja a totalidade dos créditos, estabelece que a adesão deverá ser feita pelo devedor principal constante na certidão de dívida ativa e, em se tratando de pessoa física falecida, seus sucessores ou representantes.

O item cinco trata da consolidação do acordo de transação e do pagamento das parcelas, estabelecendo, dentre outras medidas, que o deferimento do pedido de adesão à transação fica condicionado ao pagamento da primeira parcela da entrada estipulada para cada modalidade. Também determina a data para pagamento das parcelas, os juros incidentes sobre cada parcela e a forma de pagamento.

O item seis cuida especificamente do procedimento para adesão à proposta de transação relativa aos débitos inscritos em dívida ativa e suspensos por decisão judicial a mais de dez anos. Nesse caso, o devedor deverá apresentar em até 60 dias, após a notificação do deferimento da adesão, cópia do requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos, protocolado em juízo, com pedido de extinção do processo com resolução de mérito. A não apresentação desse documento implicará em rescisão da transação.

O item sete define como prazo para adesão à proposta de transação contida no Edital PGFN nº 1/2019, como sendo até o dia 28 de fevereiro de 2020. Contudo, conforme já verificamos anteriormente, esse prazo foi sucessivamente prorrogado ao longo de 2020 por novos editais, terminando com o Edital PGFN nº 6/2020, que estabeleceu o prazo final até o dia 30 de setembro de 2020.

Na sequência, o item oito trata das hipóteses de rescisão da transação e da possibilidade de impugnação do ato de rescisão. Nesse item são relacionadas as hipóteses de rescisão da transação, como, além da já mencionada no item seis, a decretação de falência, a falta de pagamento de três parcelas consecutivas ou seis alternadas e o descumprimento de obrigações com o FGTS, dentre outras também reproduzidas na Portaria PGFN de regência. Estabelece que o devedor será notificado da rescisão e poderá apresentar impugnação no

prazo de trinta dias. Da decisão que negar provimento à impugnação, o devedor poderá apresentar recurso administrativo no prazo de dez dias da notificação, que terá efeito suspensivo. Negado o recurso, a transação será rescindida definitivamente. Por fim, o item apresenta também os efeitos da rescisão, já mencionados nas Portarias reguladoras.

Concluindo o edital, o item nove trata das disposições finais, que apresenta a relação dos devedores convocados para adesão à proposta, listados nos anexos de I a IV. Dá instruções para aqueles que não estiverem listados, mas preenchem os requisitos para adesão, poderem se cadastrar para requererem a adesão. Por fim, determina a entrada em vigor do edital.

Com essa última observação no parágrafo anterior, concluímos a análise dos editais do ano de 2020, passando agora para o ano de 2021, onde verificamos que, referente à Portaria RFB nº 6.757, de 29 de setembro de 2022, tivemos a publicação do Edital PGFN nº 02/2021; 03/2021; e 04/2021, que passaremos a analisar na sequência.

2.3.1.2. O Edital PGFN nº 2/2021.

Publicado em abril de 2021, com base na Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, o Edital PGFN nº 2/2021 trata de proposta de transação por adesão de débitos inscritos em dívida ativa e suspensos por determinação judicial há mais de dez anos. O edital se apresenta estruturado em sete itens e um anexo, sendo que o primeiro item trata dos critérios para elegibilidade dos débitos para adesão à proposta de transação. Nesse item são considerados aptos à transação os débitos inscritos em dívida ativa suspensos a mais de dez anos por decisão judicial, cujo valor consolidado inscrito seja menor ou igual a quinze milhões de reais. Serão considerados isoladamente os débitos referentes às contribuições sociais e os demais débitos administrados pela PGFN.

Na sequência, o item dois trata das modalidades apresentadas para adesão à transação. Nesse item são apresentadas diversas opções de parcelamentos e descontos, também separadas em dois grupos: os débitos não previdenciários suspensos e os débitos previdenciários suspensos por decisão judicial. Da mesma forma que o edital analisado no item anterior, há nos dois grupos destaque para débitos suspensos e pertencentes à pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas e instituições de ensino, que apresentam condições mais vantajosas que os demais contribuintes.

Ainda no item dois são estabelecidos os valores mínimos de cada parcela, a vedação de desconto que reduza o valor principal e a possibilidade de rescisão da transação em caso de não pagamento integral da entrada.

O item três trata dos compromissos e obrigações do devedor. Reproduzindo o constante da Portaria PGFN 9.917, determina que o devedor deve declarar que as informações prestadas são verdadeiras, que não se utiliza de interposta pessoa, que não vai se utilizar da transação de forma abusiva ou que vise prejudicar a livre concorrência, por exemplo. Concluindo o item, estabelece que a adesão à transação não implica em liberação dos gravames administrativos ou judiciais existentes.

O item quatro trata dos procedimentos para adesão à transação apresentada pela PGFN. Nesse item determina que o devedor deverá preencher requerimento, conforme modelo em anexo ao edital. Anexar ao requerimento uma cópia da decisão que suspendeu o débito a ser transacionado e a modalidade que pretende aderir, além de outras informações. Deverá também apresentar cópia de requerimento de desistência de ações, impugnações ou recursos em relação aos valores transacionados, no prazo de até 60 dias da notificação do deferimento do requerimento de adesão.

O item cinco trata do prazo para adesão à transação, que foi até o dia 30 de junho de 2021.

O item seis trata das hipóteses de rescisão da transação. Nesse item são relacionadas situações que podem causar a rescisão da transação, como a falta de pagamento por três parcelas consecutivas ou seis alternadas; comprovação de fraude à execução; decretação de falência; utilização de interposta pessoa; e falta de entrega do requerimento mencionado no item quatro. Diferente do edital anteriormente analisado, este não trata de impugnação do ato rescisório ou de apresentação de recursos às decisões de julgamento das impugnações. Apesar da ausência da citação a essa possibilidade, entendemos que não há prejuízo a possibilidade de o devedor recorrer administrativamente das decisões notificadas, uma vez que essa regulamentação é bem clara e detalhada na portaria de regência do edital.

Finalmente, o item sete trata das disposições finais e define a entrada em vigor do edital na sua publicação.

2.3.1.3. O Edital PGFN nº 3/2021.

Publicado em agosto de 2021, ainda com base na Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, devidamente autorizado pela Resolução CC/FGTS nº 974 de 11 de agosto de

2020,¹⁶² o Edital PGFN nº 3/2021 cuida de adesão à proposta de transação da PGFN para débitos inscritos na cobrança da dívida ativa do FGTS. Este edital apresenta-se estruturado em oito itens, sendo que o primeiro aborda os critérios para elegibilidade dos débitos para adesão à transação do FGTS. Quanto ao valor, são elegíveis os débitos consolidados de valor total inferior a um milhão de reais. Quanto à situação, são elegíveis os débitos inscritos em face de pessoas físicas ou jurídicas optantes por qualquer modalidade de transação na dívida ativa; os débitos inscritos de devedores pessoa jurídica, com situação cadastral “baixada” por diversos motivos no cadastro CNPJ; os débitos inscritos de titulares falidos, em recuperação ou liquidação judicial ou extrajudicial; os débitos de titulares pessoas físicas falecidas; os débitos inscritos a mais de 15 anos sem parcelamento, garantia ou suspensão judicial; os débitos inscritos e arquivados por terem a execução judicial suspensa, pela não localização de bens ou do devedor há mais de três anos; e os débitos inscritos de contribuintes que tiveram a recuperação judicial deferida até a juntada aos autos do plano de recuperação aprovado pela assembleia de credores.

O item dois trata das modalidades de propostas para adesão à transação do FGTS. Nesse item são apresentadas diversas opções conjugando número de parcelas e descontos, com valor de entrada fixo e equivalente ao total dos débitos de contribuição do FGTS rescisório, conforme a situação de cada débito inscrito e relacionado no item um. Estabelece ainda os valores mínimos das parcelas e vedação a redução do valor devido aos trabalhadores. Da mesma forma que nos editais anteriores, há diferenciação para débitos de pessoas naturais, micro e pequenas empresas, Santas Casas, cooperativas e instituições de ensino, com parcelamentos e descontos mais vantajosos que os demais contribuintes.

O item três trata dos compromissos e obrigações do devedor. Da mesma forma, reproduzindo o constante na Portaria PGFN nº 9.917, o devedor se obriga a declarar que não utiliza interposta pessoa, que prestara todas as informações solicitadas, que não utilizará a transação de forma abusiva, enfim, que atenderá as exigências e obrigações previstas na Portaria PGFN nº 9.917.

O item quatro trata dos procedimentos para adesão a transação, similares aos já analisados em outros editais, com uma diferença em razão da gestão do FGTS. Nesse item constatamos uma divisão nos procedimentos para o requerimento de adesão, sendo que os

¹⁶² BRASIL, Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Resolução nº 974, de 11 de agosto de 2020. Autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a celebrar transação individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa do FGTS, nos termos da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, observados os limites e condições estabelecidas. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-n-974-de-11-de-agosto-de-2020-271714035>, acesso em 13 dez. 2023.

débitos inscritos relativos a devedores falidos, em recuperação ou liquidação judicial ou extrajudicial; os débitos inscritos e arquivados por terem a execução judicial suspensa, pela não localização de bens ou do devedor há mais de três anos; e os débitos inscritos de contribuintes que tiveram a recuperação judicial deferida até a juntada aos autos do plano de recuperação aprovado pela assembleia de credores, devem ser feitos junto à PGFN. Nas demais situações, o requerimento de adesão deve ser apresentado nos canais divulgados pela Caixa Econômica Federal. Os demais procedimentos seguem os mesmos padrões já analisados nos editais anteriores.

O item cinco trata da consolidação do acordo de transação e do pagamento das parcelas. Nesse item é definido que o deferimento do pedido de adesão fica condicionado ao pagamento da primeira parcela, ou da parcela única, quando for o caso. Define também as datas de pagamento das demais parcelas e orienta o pagamento segundo guia de recolhimento próprio da Caixa Econômica Federal para o FGTS.

O Item seis define o prazo para adesão à transação do FGTS como tendo início no horário do início do expediente bancário do dia 25 de agosto de 2021, e final até o horário do fim do expediente bancário do dia 30 de novembro de 2021. O Edital PGFN nº 4/2021 trouxe a primeira prorrogação da data final, que por sua vez foi sucessivamente prorrogada por três Avisos de Prorrogação, que estenderam o prazo final até às 19 horas (horário de Brasília) do dia 30 de dezembro de 2022.

O item sete trata das hipóteses de rescisão da transação. Nesse item são relacionadas como hipóteses de rescisão o não pagamento de três parcelas, consecutivas ou não; o esvaziamento patrimonial do devedor; a decretação de falência ou extinção; deixar de individualizar os valores recolhidos nas contas vinculadas dos trabalhadores; e descumprimento das obrigações e compromissos assumidos. Na sequência, o item trata da possibilidade de impugnação da rescisão e da apresentação de recurso contra decisão que considere improcedente a impugnação, seguindo os mesmos parâmetros e prazos da portaria de regência do edital.

Por fim, o item oito trata das disposições finais, que determina que para casos omissos no edital aplica-se os dispositivos da Portaria PGFN nº 9.917 e define que o edital entra em vigor na sua publicação.

Com essa análise concluímos os editais do ano de 2021 e, conforme anteriormente mencionado, não tivemos no ano de 2022 editais referentes à Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022.

2.3.2. Editais decorrentes da Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023.

Em razão do marco temporal adotado no presente estudo, os editais a serem analisados vão se referir à Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, que veio a ser revogada pela Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023. Ambas disciplinam a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no contencioso tributário de pequeno valor.

Desse modo, verificamos que no ano de 2020 tivemos a publicação do Edital nº 16/2020. No ano de 2021, temos a publicação do Edital nº 11/2021. Finalmente, no ano de 2022, tivemos a publicação dos Editais nº 1/2022; nº 8/2022; e nº 9/2022, sendo que o Edital de nº 8/2022 cuida apenas de prorrogação do prazo do Edital nº 1/2022. Na sequência, passaremos à análise desses editais.

2.3.2.1. O Edital PGFN nº 16/2020.

Publicado em agosto de 2020, com base na Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, então vigente, o edital trata de adesão à proposta de transação no contencioso tributário de pequeno valor. Sendo o primeiro a tratar do tema, o edital apresenta uma estrutura de nove itens, iniciando com o item um, que relaciona os critérios de elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa para adesão à transação no contencioso de pequeno valor. Nesse item são elegíveis os débitos inscritos de pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte, cujo valor consolidado por inscrição seja igual ou inferior a 60 salários-mínimos.

São consideradas isoladamente as inscrições decorrentes das contribuições sociais, do Simples Nacional e das demais inscrições tributárias administradas pela PGFN. Estão abrangidos também pelo edital os débitos inscritos há mais de um ano, sem suspensão de exigibilidade ou garantia, ou cuja exigibilidade esteja suspensa por decisão judicial.

O item dois trata das modalidades propostas para adesão à transação no contencioso de pequeno valor. Nesse item são apresentadas apenas três modalidades como opção para adesão à transação, todas com uma entrada fixa de 5% do valor total da inscrição, parcelas de 7, 36 e 55 meses e descontos de 50%, 40% e 30%, respectivamente. O item fixa também o valor mínimo da parcela, obriga a desistência de parcelamentos anteriores e majora a entrada para 10%, no caso de já haver parcelamento rescindido, atual ou anterior.

O item três trata dos compromissos e obrigações do devedor. Seguindo a mesma linha dos editais já analisados, o item reproduz o constante no artigo quarto da Portaria ME nº 247,

como o devedor se obriga a declarar que não utiliza interposta pessoa, que prestara todas as informações solicitadas, que não utilizará a transação de forma abusiva, dentre outras. O item também estabelece que a adesão a qualquer modalidade do edital não implica liberação dos gravames porventura existentes.

O item quatro aborda os procedimentos para adesão à transação. Nesse item, o devedor é orientado a fazer seu requerimento por meio eletrônico, podendo combinar uma ou mais modalidades de adesão, conforme a quantidade de inscrições. Indica o responsável pelas inscrições, inclusive no caso de CNPJ baixado ou de pessoa física falecida.

O item cinco trata da consolidação do acordo de transação e do pagamento das parcelas. Nesse item fica definido que as inscrições serão consolidadas na data da adesão, que o valor da entrada será calculado sobre o valor total das inscrições em cada modalidade, podendo ser dividida em até cinco vezes, que o deferimento da adesão fica condicionado ao pagamento da primeira parcela da entrada. Por fim, indica os juros incidentes em cada parcela e o local onde deve ser realizado o pagamento.

O item seis trata especificamente dos procedimentos para adesão à transação relativa às inscrições em dívida ativa suspensas por decisão judicial. Nesse item são exigidos, dentre outros documentos necessários à adesão, cópia da decisão judicial que determinou a suspensão da exigibilidade do crédito; cópia do requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos relativos aos valores transacionados, a ser apresentado no prazo de 60 dias da notificação do deferimento da adesão, sob pena de rescisão do acordo.

O item sete trata do prazo para adesão à transação no contencioso de pequeno valor, que foi definido até o dia 29 de dezembro de 2020.

O item oito trata das hipóteses de rescisão da transação e da possibilidade de apresentação de impugnação ao ato de rescisão. Nesse item são relacionadas como hipóteses de rescisão, dentre outras, o não pagamento de três parcelas consecutivas ou seis alternadas; o esvaziamento patrimonial do devedor; a decretação de falência ou extinção; descumprimento das obrigações e compromissos assumidos; e deixar de apresentar o requerimento mencionado no item seis. Na sequência, o item trata da possibilidade de impugnação da rescisão e da apresentação de recurso contra decisão que considere improcedente a impugnação, seguindo os mesmos parâmetros e prazos da portaria de regência do edital, conforme disposto na Seção VI, da Portaria ME nº 247.

Finalizando, o item 9 trata das disposições gerais e apenas consta a definição da entrada em vigor da norma em sua publicação.

2.3.2.2. O Edital RFB/PGFN nº 11/2021.

Publicado em maio de 2021, com base no parágrafo primeiro, do artigo sexto, da Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020¹⁶³, então vigente, o edital, elaborado conjuntamente entre a RFB e a PGFN, seguindo o determinado na norma de regência acima citada, foi o primeiro a tratar da adesão à proposta de transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. O edital conjunto está estruturado em oito itens, sendo que o primeiro trata do objeto da transação, chamado nos editais anteriormente analisados de “critérios de elegibilidade de débitos”.

Nesse item, são relacionados os débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a outras entidades, incidentes sobre os lucros e resultados, por descumprimento à Lei de participação nos lucros e resultados das empresas¹⁶⁴. Poderão ser incluídos débitos no contencioso administrativo ou judicial, decorrentes das controvérsias de interpretação de requisitos legais para o pagamento de participação nos lucros para os empregados e de possibilidade jurídica de pagamento de participação nos lucros a diretores, ambas sem a incidência de contribuições previdenciárias. A transação abrange todos os débitos inscritos ou não em dívida ativa e que estejam relacionados a uma mesma tese.

O item dois trata dos prazos e condições para adesão à transação. Nesse item é estabelecido o início do prazo para adesão a partir do dia 1º de junho de 2021, até às 23h59min59seg (horário de Brasília) do dia 31 de agosto de 2021. Na sequência, relaciona outras condições necessárias à transação, como por exemplo, a confissão irretratável e irrevogável dos débitos transacionados; desistência das impugnações e recursos interpostos; a não liberação dos gravames existentes; vedação a transação que envolva coisa julgada material ou com efeito prospectivo, em prejuízo da livre concorrência.

O item três relaciona as condições de pagamento ou, conforme mencionado nos editais anteriores, as “modalidades” propostas para adesão à transação. Nesse item são oferecidas três opções de pagamento, compreendendo uma entrada, que pode ser parcelada em até cinco vezes, e parcelas e descontos variáveis conforme a proposta. São definidos os valores

¹⁶³ § 1º O edital de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica será publicado por ato da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia em conjunto com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

¹⁶⁴ BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10101compilado.htm, acesso em 23 dez. 2023.

mínimos das parcelas, os prazos para pagamentos e a forma como deverão ser feitos os pagamentos.

O item quatro do edital trata dos procedimentos para adesão em relação a débitos perante a RFB. Nesse item, os devedores com débitos ainda no contencioso administrativo devem apresentar requerimento de adesão no endereço eletrônico indicado pela RFB. A apresentação do requerimento suspende a tramitação dos processos fiscais até a análise do pedido de adesão. Em caso de indeferimento, apresenta a possibilidade de apresentação de recurso e identifica as autoridades responsáveis pela análise dos recursos. No caso de débitos com exigibilidade suspensa, deverá ser apresentada cópia da decisão judicial que determinou a suspensão. Também deverá ser apresentado requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos judiciais relativos aos créditos transacionados. Por fim, identifica os titulares dos débitos inscritos que poderão requerer a adesão, conforme a situação de cada um.

O item cinco trata dos procedimentos para adesão em relação a débitos perante a PGFN. Nesse item, os devedores com débitos inscritos em dívida ativa são orientados a apresentar o requerimento de adesão à transação no endereço eletrônico utilizado pelo órgão. As demais instruções com os procedimentos e exigências para a adesão são similares às relacionadas no item anterior.

O item seis trata das obrigações do aderente. Nesse item são relacionadas as obrigações e compromissos do devedor para adesão à transação, como por exemplo fornecer as informações necessárias sempre que solicitado; não utilizar a transação de forma abusiva; sujeitar-se ao entendimento dado pela Administração à controvérsia jurídica transacionada; renunciar a quaisquer alegações de direito atuais ou futura sobre ações judiciais que incluam os valores objeto da transação; e declarar que são verdadeiras as informações prestadas.

O item sete trata das hipóteses de rescisão da transação. Nesse item são relacionadas as hipóteses cuja ocorrência pode levar à rescisão da transação, como por exemplo a falta de pagamento do valor integral da entrada; o não pagamento de três parcelas consecutivas ou seis alternadas; o descumprimento das obrigações e condições assumidos; a comprovação do esvaziamento patrimonial; e a comprovação de corrupção passiva, prevaricação ou concussão, durante a elaboração da transação. Da decisão de rescisão da transação caberá impugnação a ser apresentada em trinta dias da notificação. Do julgamento que considerar improcedente a impugnação caberá recurso administrativo, a ser apresentado no prazo de dez dias da notificação. Por fim, apresenta os efeitos da rescisão da transação como o de ficar impedido de realizar nova transação pelo prazo de dois anos.

Concluindo o edital, o item oito trata das disposições finais definindo apenas a entrada em vigor do edital em sua publicação.

2.3.2.3. O Edital PGFN nº 1/2022.

Publicado em janeiro de 2022, com base na então vigente Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, o Edital PGFN nº 1/2022 trata adesão à proposta de transação no contencioso tributário de pequeno valor, relativo a débitos inscritos em dívida ativa de empresas participantes do Simples Nacional. Estruturado em nove itens, o edital apresenta no seu item um os critérios para elegibilidade dos débitos inscritos em dívida ativa para a transação.

Nesse item, são considerados elegíveis à transação os débitos inscritos em dívida ativa dos microempreendedores individuais (MEI), das microempresas e empresas de pequeno porte, cujo valor consolidado por inscrição seja igual ou inferior a 60 salários-mínimos. Estão abrangidos os débitos sem anotação de suspensão de exigibilidade ou garantia; e os débitos com exigibilidade suspensa.

O item dois trata das modalidades de propostas para adesão à transação de pequeno valor para empresas do Simples Nacional. Nesse item são apresentadas as opções de modalidades de pagamento para escolha do devedor. São quatro opções de pagamento, com uma entrada, que pode ser parcelada em até três vezes e o restante com descontos e parcelas variadas conforme a proposta. Fixa o valor das parcelas mínimas e orienta a como requerer inscrição, além de apresentar desistência dos parcelamentos em curso ou de ações judiciais que suspenderam a execução.

O item três trata dos compromissos e obrigações do devedor. Nesse item são relacionadas as obrigações já mencionadas em outros editais e na portaria de regência, abrangendo, dentre outras, a obrigação de fornecer informações sempre que solicitado, declarar que as informações prestadas são verdadeiras, não se utilizar de interposta pessoa, não utilizar a transação de forma abusiva, declarar que não alienou bens e manter regularidade perante o FGTS. Estabelece também que a adesão à transação não implica em liberação dos gravames existentes.

O item quatro trata dos procedimentos para adesão. Nesse item o devedor é orientado a acessar os serviços do portal da página da internet da PGFN, para adesão à transação, podendo optar por mais de uma modalidade. Estabelece também quem é o responsável por requerer a adesão à transação.

O item cinco trata da consolidação do acordo e do pagamento das parcelas. Nesse item é informado ao devedor que as inscrições elegíveis serão consolidadas na data da adesão à transação, sendo o valor da entrada calculado sobre o valor total das inscrições em cada modalidade. O deferimento do pedido de adesão fica condicionado ao pagamento da primeira parcela da entrada. Por fim orienta o devedor a como realizar os pagamentos das parcelas e os respectivos prazos.

O item seis trata dos procedimentos para adesão à transação relativos aos débitos de pequeno valor suspensos por decisão judicial. Nesse item o devedor é orientado a apresentar cópia da decisão judicial que determinou a suspensão da exigibilidade e cópia do requerimento de desistência das ações, impugnações ou recursos em relação aos valores transacionados, no prazo de 60 dias após o deferimento do requerimento de adesão, sob pena de rescisão. Oriente sobre onde entregar a documentação e os canais de comunicação com o contribuinte.

O item sete trata do prazo limite para adesão à transação, que foi definido como até as 19 horas do dia 31 de março de 2022. Esse prazo foi prorrogado sucessivas vezes até a publicação do Edital PGFN nº 8/2022, que definiu a última prorrogação até as 19 horas (horário de Brasília) do dia 31 de outubro de 2022.

O item oito cuida das hipóteses de rescisão da transação e da possibilidade de impugnação do ato rescisório. Nesse item são relacionadas as hipóteses de rescisão da transação, como a falta de pagamento de três parcelas consecutivas ou de seis alternadas; descumprimento das obrigações e compromissos assumidos; decretação de falência; ocorrência de dolo, fraude ou simulação; e a não apresentação do documento mencionado no item seis. Da decisão que rescindir a transação caberá impugnação no prazo de 30 dias, contados da data da notificação. Da decisão que julgar improcedente a impugnação caberá recurso administrativo a ser apresentado no prazo de dez dias, que terá efeito suspensivo. Por fim define as autoridades competentes para análise e julgamento dos recursos e estabelece os efeitos da rescisão da transação.

O item nove trata das disposições finais e apenas define que o edital entra em vigor com a sua publicação.

2.3.2.4. O Edital PGFN/RFB nº 9/2022.

Publicado em maio de 2022, com base no parágrafo primeiro, do artigo sexto, da Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, então vigente, o Edital Conjunto PGFN/RFB nº

9/2022 trata de adesão à proposta de transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Apresentando uma estrutura de oito itens e um anexo, o edital define em seu item primeiro o objeto da transação, ou seja, os débitos elegíveis para adesão à transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia.

Dessa forma, o item define como elegíveis os débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que dispõe sobre alteração da legislação tributária federal relativa ao imposto de renda das pessoas jurídicas.¹⁶⁵ A transação se aplica ao contencioso administrativo e judicial, podendo os débitos resultantes da controvérsia jurídica alusiva ao aproveitamento fiscal de despesas de amortização de ágio decorrente de aquisição de participações societárias, limitada às operações de incorporação, fusão e cisão ocorridas até 31 de dezembro de 2017, cuja participação societária tenha sido adquirida até 31 de dezembro de 2014.

Também poderão ser incluídos débitos que envolvam a controvérsia jurídica relativa à adição das despesas de amortização do ágio na apuração da base de cálculo da CSLL. A transação somente será celebrada com débitos pendentes de julgamento definitivo, inscritos ou não em dívida ativa, de qualquer valor, inclusive com exigibilidade suspensa por decisão judicial.

O item dois trata do prazo e das condições para adesão. Nesse item foi aberto o prazo de adesão do dia 02 de maio de 2022, até às 19 horas (horário de Brasília) do dia 29 de julho de 2022. Para adesão o contribuinte deverá confessar, dentre outras condições, ser devedor dos valores incluídos na transação; desistência e renúncia às impugnações e alegações de direito referentes à controvérsia jurídica; vedação à acumulação de descontos; vedação a transação que envolva coisa julgada material ou efeito prospectivo; e que somente serão extintos os débitos transacionados quando cumpridas as exigências e compromissos firmados, além do pagamento integral dos valores negociados.

O item três trata das condições de pagamento para adesão à transação. Nesse item são apresentadas três opções de pagamento, com uma entrada que pode ser dividida em até cinco vezes e opções de descontos e quantidades de parcelas de acordo com a proposta. Estabelece os valores mínimos de cada parcela, bem como os prazos para pagamento, e orienta o contribuinte quanto a forma de efetuar os pagamentos.

O item quatro trata dos procedimentos para adesão, em relação a débitos no contencioso administrativo, perante a RFB. Nesse item o contribuinte recebe instruções de

¹⁶⁵ BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm, acesso em 13 dez. 2023.

como apresentar seu requerimento de adesão na RFB, que suspende a tramitação do processo administrativo, enquanto estiver sob análise. Apresenta a possibilidade de recurso no caso do indeferimento da adesão, a ser feito no prazo de dez dias da notificação. No caso de débitos suspensos, orienta para apresentação de cópia da decisão judicial que suspendeu a exigência do débito. Indica o responsável pela elaboração do requerimento de adesão e define o responsável pela prática dos atos mencionados no item, dentre outras orientações.

O item cinco trata dos procedimentos de adesão, em relação a débitos inscritos em dívida ativa, perante a PGFN. Da mesma forma que o item quatro, apresenta orientações ao contribuinte para apresentar seu requerimento; a documentação referente a processos judiciais e aos débitos suspensos judicialmente; e os canais indicados pela PGFN para comunicação dos atos e recursos previstos no item.

O item seis trata das obrigações do aderente à transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Nesse item são detalhados os compromissos e obrigações a serem assumidos pelo devedor, dentre as relacionadas, podemos mencionar algumas comuns em outros editais como fornecer informações sempre que solicitado; não utilizar a transação de forma abusiva; manter a regularidade perante o FGTS; sujeitar-se ao entendimento dado pela Administração Tributária à controvérsia jurídica transacionada; renunciar a quaisquer alegações de direito, atuais ou futuras, que tenham por objeto os valores incluídos na transação; e declarar que são verdadeiras as informações prestadas.

O item sete trata das hipóteses de rescisão da transação e da possibilidade de apresentação de impugnação contra o ato de rescisão. Ness item são relacionadas situações que podem levar à rescisão da transação, como o não pagamento integral do valor da entrada; o não pagamento de três parcelas consecutivas ou seis alternadas; a falta de pagamento de até duas parcelas, estando as demais quitadas; o descumprimento dos compromissos e obrigações estabelecidos; a constatação de ato tendente ao esvaziamento patrimonial; a decretação de falência ou de extinção; e o descumprimento das obrigações com o FGTS, dentre outras hipóteses.

O item também estabelece que a rescisão será notificada ao contribuinte, que poderá apresentar impugnação ao ato de rescisão, no prazo de até trinta dias da notificação. Julgada a impugnação e considerada improcedente, caberá ainda recurso administrativo a ser apresentado em até dez dias da notificação da decisão. Por fim, o item estabelece as autoridades competentes para análise e julgamento dos recursos mencionados e relaciona os efeitos da rescisão da transação, como a vedação de realizar nova transação pelo prazo de dois anos.

Concluindo o edital, o item oito trata das disposições finais apenas definido a entrada em vigor do edital na data de sua publicação.

Após o Edital PGFN/RFB nº 9/2022 não houve a publicação de outro edital de transação no ano, fechando a análise dos editais no presente estudo.

2.3.3. As Portarias reguladoras sem editais.

A análise dos editais no período considerado evidenciou que determinadas portarias reguladoras da transação por adesão a proposta da PGFN não tiveram publicação de editais a elas vinculados. É o caso das Portarias PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020; nº 14.402, de 16 de junho de 2020; nº 18.731, de 06 de agosto de 2020; nº 21.561, de 30 de setembro de 2020; e a de nº 7.917, de 02 de julho de 2021.

Publicadas durante o período da pandemia, essas portarias tratam das transações extraordinárias, excepcionais e para empresas do Perse, o programa especial para retomada do setor de eventos, muito afetado pela crise causada pela pandemia. Essas normas não trazem a previsão da publicação de editais e direcionam o contribuinte devedor a efetuar um cadastro diretamente do endereço eletrônico da PGFN, o chamado “Portal Regularize”, que os selecionará para a transação solicitada.¹⁶⁶

Dessa forma, para as principais normas reguladoras de interesse do presente estudo, não há editais a serem analisados, fazendo com que o interesse acabe sendo redirecionado para as próprias portarias reguladoras, diante das informações presentes naquelas portarias. É diante dessa constatação que passaremos ao próximo Capítulo, para análise das informações colhidas nos normativos legais e infralegais, com o foco na verificação da possível utilização para finalidades extrafiscais da transação tributária.

3. OS PROPÓSITOS EXTRAFISCAIS NAS TRANSAÇÕES TRIBUTÁRIAS

Os tributos são a principal fonte de recursos para que o Estado possa cumprir as suas obrigações e exercer as finalidades constitucionais para promover o desenvolvimento da nação e cuidar do bem-estar da sociedade. Entretanto, conforme destaca SCHOUERI, a mesma tributação acaba por produzir efeitos sobre a economia, gerando distorções involuntárias ou propositais, conforme o próprio Estado maneja os instrumentos legais de tributação, induzindo comportamentos nos diversos setores econômicos, conforme os

¹⁶⁶ Portal regularize disponível em <https://www.regularize.pgfn.gov.br/>.

interesses voltados para o desenvolvimento, regulação e incentivos ao crescimento econômico de determinados setores da economia nacional.¹⁶⁷

Neste Capítulo, buscaremos identificar as medidas extrafiscais evidenciadas na análise realizada nos normativos relativos à transação tributária, conforme visto no Capítulo anterior, de forma a identificar mecanismos indutores de comportamento, voltados para beneficiar ou incentivar determinado setor econômico, cujos efeitos sejam não apenas o de arrecadar recursos para o Estado. Da mesma forma, a identificação desses setores e contribuintes beneficiados pelas medidas de transação tributária será realizada, uma vez que os incentivos também exigem uma mudança de comportamento dos agentes econômicos envolvidos.

Uma vez que todas as normas tributárias possuem, em maior ou menor grau, efeitos indutores de comportamento e inclusive regulatórios, segundo SCHOUERI¹⁶⁸, o desafio é como fazer a identificação dessas características nas normas reguladoras da transação tributária.

LEÃO, em seu estudo sobre o controle da extrafiscalidade, nos fornecerá as ferramentas necessárias para essa identificação, conforme estudado no item 1.2 do presente trabalho (p. 36). Segundo a autora, a análise para se determinar a função indutora da norma tributária, não pode se basear apenas na existência de uma função indutora na norma, uma vez que todas as normas tributárias possuem, em algum grau, um efeito indutor de comportamento. Dessa forma, a identificação da extrafiscalidade nas normas, em que o aspecto arrecadatório é de menor relevância, está na análise de três critérios considerados relevantes para essa identificação. O primeiro é uma clara e deduzível finalidade não arrecadatória; o segundo é a existência de elementos extrafiscais impregnados na norma; e a terceira é o incentivo ou desincentivo a determinada conduta, para se alcançar a finalidade desejada.¹⁶⁹

Com base nesses critérios, aliados aos conceitos e definições abordados no Capítulo 1, passaremos à análise das evidências encontradas nas normas regulamentadoras da transação tributária, para identificar as suas características extrafiscais; determinar os objetivos ou propósitos além da arrecadação de valores ao erário, que determinaram para qual finalidade as normas foram elaboradas; e para qual grupo econômico, setor ou empresas foram direcionados os efeitos indutores da norma, conforme veremos a seguir.

¹⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 43,44

¹⁶⁸ Ibidem, p. 174.

¹⁶⁹ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 200.

3.1. A extrafiscalidade nos normativos sobre transação tributária.

Neste tópico vamos avaliar os indícios apontados na análise das normas reguladoras da transação tributária, conforme descrito no Capítulo 2 do presente estudo, verificando se podemos enquadrar tais características como finalidades extrafiscais da transação tributária. O fato de a análise ter sido feita no período correspondente à crise econômica causada pela pandemia, pode facilitar as conclusões do estudo, uma vez que o Poder Executivo adotou diversas medidas para o combate à crise do coronavírus. TEODOROVICKS e BORGES, relacionam uma série de medidas tributárias adotadas pelo Executivo com essa finalidade, como prorrogação de pagamento de tributos; medidas de simplificação tributária; adiamento de obrigações acessórias; prorrogação na validade de certidões; redução de alíquotas ou de base de cálculo de tributos; medidas de facilitação de pagamentos; e por fim a própria transação tributária.¹⁷⁰

Cada tipo de norma terá sua análise específica para que fique também evidenciado qual o principal tipo de norma utilizada para se utilizar a transação tributária com outras finalidades, além da arrecadatória, conforme analisaremos na sequência.

3.1.1. Da análise das Leis sobre transação tributária.

Nesse item trataremos de verificar as Leis que regulam a transação tributária, conforme as evidências apontadas no Capítulo anterior, sendo que a primeira Lei a ser analisada, a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, foi originária da conversão da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. A exposição de motivos que encaminhou essa Medida Provisória ao Parlamento já nos trouxe alguns elementos que merecem ser verificados.

A exposição de motivos, logo em seu primeiro parágrafo, refere-se à criação de mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal. No parágrafo terceiro, ressalta a redução da litigiosidade e o incremento da arrecadação, que “esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais”. Trata expressamente no parágrafo quarto que a norma estará “afastando-se do modelo meramente arrecadatório”. Por fim, o parágrafo sexto reforça que a transação é o instrumento adequado

¹⁷⁰ TEODOROVICZ, Jeferson; BEMVINDO, Jemima Feitosa; SANTOS, Leonardo Honório; BORGES, Antônio de Moura. Políticas públicas extrafiscais, o imposto de importação e o combate à pandemia (COVID-19). *IUS GENTIUM*, [S. l.], v. 12, n. 2, p. 5–38, 2021. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/124164>. Acesso em 13 jan. 2023. p. 617.

para resolução dos litígios, trazendo consigo, “muito além do viés arrecadatório”, o correto tratamento dos contribuintes.¹⁷¹

Apesar de não se tratar de texto normativo, a exposição de motivos pode demonstrar as intenções e a finalidade para a qual está sendo editada aquela Lei. Nesse sentido, PASCALI e DELIGNE, esclarecem que a exposição de motivos, ao explicar as razões para a edição da medida provisória e a sua aprovação, podem expor a motivação e a finalidade para qual a norma indutora está sendo elaborada.

Em nosso caso, a exposição de motivos da medida provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, indicou expressamente que há outras finalidades na norma que não apenas a de arrecadação tributária. Seja pelo fim ou diminuição dos litígios, a intenção de induzir um comportamento no contribuinte para buscar a transação, ao invés que aguardar e se acomodar em uma série de parcelamentos especiais, fica evidente na exposição de motivos. Nesse sentido, se a transação tributária não terá apenas a finalidade de extinção dos créditos em litígio, isso deverá estar refletido nas normas legais e infralegais.

A Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 foi convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Considerando as evidências encontradas em sua exposição de motivos, a análise da lei pode demonstrar essas evidências materializadas nos artigos e parágrafos da norma. Dessa forma, em face da análise detalhada realizada no Capítulo anterior, passaremos a verificar o que se destaca na Lei nº 13.988.

Já no *caput* do artigo primeiro verificamos que a norma prevê que a transação resolutive de litígio se aplica a créditos da Fazenda Pública de natureza tributária ou não

¹⁷¹ Submetemos a sua apreciação proposta de Medida Provisória que estabelece os requisitos e as condições para que a União, por meio da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), e os respectivos devedores ou partes adversas, possam realizar transação, nos termos do art. 171, da Lei 11º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, criando mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal.

(.....)

3. A transação na cobrança da dívida ativa da União acarretará redução do estoque desses créditos, limitados aqueles classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, incrementará a arrecadação e esvaziará a prática comprovadamente nociva de criação periódica de parcelamentos especiais, com concessão de prazos e descontos excessivos a todos aqueles que se enquadram na norma (mesmo aqueles com plena capacidade de pagamento integral da dívida). (.....)

(.....)

4. A proposição prevê, ainda, modalidade de transação voltada à redução de litigiosidade no contencioso tributário, afastando-se do modelo meramente arrecadatório. Objetiva-se, com a proposição, atacar o gargalo do processo contencioso tributário, cujo estoque, apenas no Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), totaliza mais de R\$ 600 bilhões de reais, distribuídos em cerca de 120 mil processos.

(.....)

6. C Em ambos os modelos a transação é instrumento de solução ou resolução, por meio adequado, de litígios tributários, trazendo consigo, muito além do viés arrecadatório, extremamente importante em cenário de crise fiscal, mas de redução de custos e correto tratamento dos contribuintes, sejam aqueles que já não possuem capacidade de pagamento, sejam aqueles que foram atuados, não raro, pela complexidade da legislação que permitia interpretação razoável em sentido contrário àquele reputado como adequado pelo fisco.

tributária, fazendo com que o alcance da transação seja maior que o previsto no artigo 171, do Código Tributário Nacional, ou seja, outras situações de contencioso não tributário serão objeto de transação, como se verificou no caso do Fies, por exemplo, que comentaremos mais adiante.¹⁷²

No parágrafo segundo do mesmo artigo, verificamos que a norma invoca a observância de princípios para sua aplicação, dentre eles os princípios da isonomia e da capacidade contributiva¹⁷³. Tais princípios não são necessariamente antagonistas ou impeditivos das possíveis finalidades extrafiscais da transação tributária, mas vão ser mitigados frente às finalidades extrafiscais, uma vez que colocarão contribuintes em situações mais favoráveis que outros. Nessa linha, conforme estudo no item 1.2.2 (p. 41), LEÃO demonstra que a relativização dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva podem ser relativizados de acordo com a finalidade buscada, ou seja, seus objetivos e resultados devem ser mais benéficos ao contribuinte e à sociedade, a ponto de compensar as restrições impostas aos direitos fundamentais. Nesse aspecto, a autora apresenta o controle da proporcionalidade da norma, como forma de controle para pesar as restrições impostas em relação aos benefícios advindos da norma, além de outros pontos de análise para avaliação das finalidades extrafiscais, como os próprios princípios mitigados da igualdade e da capacidade contributiva.¹⁷⁴

Seguindo em nossa análise da Lei nº 13.988, verificamos que em seu artigo 11, que trata dos benefícios que a transação poderá contemplar, os parágrafos terceiro e quarto apresentam um destaque às microempresas e empresas de pequeno porte, à pessoa natural, às Santas Casas de Misericórdia, às cooperativas, às organizações da sociedade civil com parcerias estabelecidas com o Estado, e as instituições de ensino. Esses contribuintes receberam tratamento diferenciado dos demais, com descontos maiores e prazos mais dilatados para pagamento.¹⁷⁵

¹⁷² Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutive de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

¹⁷³ § 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre 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.

¹⁷⁴ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 139.

¹⁷⁵ § 3º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o inciso II do § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), ampliando-se o prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

§ 4º O disposto no § 3º deste artigo aplica-se também às:

Essa previsão na norma demonstra que o Estado deseja incentivar esses setores, ou conferir um tratamento diferenciado àqueles que não visam o lucro em suas atividades, como é o caso das Santas Casa e das pessoas naturais. A extrafiscalidade nesse caso reside no fato de o Estado buscar o desenvolvimento e o crescimento do setor das microempresas e empresas de pequeno porte, mais do que a redução de litígios e liquidação dos créditos tributários desse setor. De outro lado, a manutenção do funcionamento regular das Santas Casas de Misericórdia atende à necessidade de o Estado manter o atendimento de saúde à população, principalmente dos mais carentes e vulneráveis, papel esse desempenhado pelas Santas Casas. Nesse caso, há interesses e objetivos que vão além dos meramente arrecadatários.

As pessoas naturais endividadas não consomem e não podem acessar créditos de financiamentos, o que é ruim para a economia em geral. Da mesma forma, empresas que atuam em parceria com o Estado, cumprindo parte de suas obrigações sociais, já possuem um regime tributário diferenciado, assim como as instituições de ensino. Dessa forma, a manutenção desses benefícios associada à facilidade conferida para solução dos eventuais litígios existentes com a transação tributária, assume papel de relevante interesse do Estado.

Nesse sentido, veremos que em grande parte da regulamentação da transação tributária, esse grupo destacado das microempresas e empresas de pequeno porte, Santas Casa e demais, continuará se apresentando nos normativos como um grupo à parte dos demais e em condições sempre mais favorecidas, como no caso da própria Lei nº 13.988, quando trata da proposta de adesão à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, novamente oferece às pessoas naturais, às micro empresas e empresas de pequeno porte, condições mais favorecidas que aos demais.¹⁷⁶

Concluindo a análise da Lei nº 13.988, verificaremos se os destaques analisados atendem ao enquadramento proposto por LEÃO, conforme anteriormente demonstrado (p. 36), para verificarmos se a norma possui as características indutoras ou extrafiscais. No primeiro critério, devemos verificar se a finalidade não arrecadatória é clara e deduzível, o que podemos afirmar que sim, em razão do proposto na exposição de motivos, da aplicação da

I - Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014 ; e

II - instituições de ensino.

¹⁷⁶ § 4º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), com ampliação do prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

transação à litígios de natureza não tributária e ao tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte.

O segundo critério aponta para a existência de elementos extrafiscais impregnados na norma, sendo também positiva a resposta a esse critério, em virtude do já explicado no parágrafo anterior e da repetição do tratamento às microempresas e de pequeno porte nas demais modalidades de transação. Nesse aspecto é relevante comentar que na adesão à transação no contencioso de pequeno valor não há essa diferenciação em relação às microempresas e empresas de pequeno porte, entretanto, fica subentendido que, em função dos valores pequenos em litígio, tal grupo já estaria abrangido nos benefícios oferecidos.

O terceiro e último critério é se há incentivo ou desincentivo à determinada conduta, para se alcançar os objetivos da norma. Quanto a esse critério a resposta também é afirmativa, uma vez que há oferecimento de descontos maiores e maiores prazos de pagamento para um grupo específico, com o propósito de incentivar uma maior adesão à transação tributária, inclusive na transação de relevante e disseminada controvérsia jurídica, voltado às microempresas e empresas de pequeno porte, conforme verificamos.

Com essa avaliação, podemos afirmar que a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, apresenta em parte dispositivos extrafiscais, com finalidades diversas da arrecadadora, induzindo comportamentos no contribuinte para que sejam alcançados objetivos definidos pelo Estado como prioritários para a economia.

A segunda Lei a ser analisada sob o ponto de vista das finalidades extrafiscais da transação tributária é a Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021, que estabeleceu ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos, para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento, necessárias ao enfrentamento da pandemia do coronavírus. A Lei também instituiu o Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos, o Perse, destinado a socorrer o setor de eventos na recuperação das perdas sofridas em razão da pandemia.

Em seu artigo terceiro a Lei autorizou o Poder Executivo a realizar transação tributária para as empresas do setor de eventos participantes do Perse, nos termos e condições específicos previstos no próprio artigo terceiro, sendo que em seu parágrafo oitavo é expressamente previsto que nas transações do Perse deverá ser levado em conta o impacto da pandemia do coronavírus na capacidade de produção das empresas, durante todo o período da pandemia. Em resumo, apresenta condições mais favoráveis e com menos exigências que os

demais contribuintes, podendo ser feita por adesão ou por proposta individual.¹⁷⁷ O restante da Lei trata de redução de alíquotas e de outros benefícios.

Nesse caso, estamos diante de uma Lei editada com a clara finalidade de prestar apoio a um setor específico, bastante afetado pela pandemia do coronavírus. Uma das medidas adotadas é a realização de transação tributária para as empresas que fazem parte do Perse, não com o intuito de arrecadar ou reduzir a litigiosidade no setor, mas com o propósito de retomada das atividades das empresas promotoras de eventos, obrigadas a permanecer fechadas durante a pandemia do coronavírus.

Em seus três primeiros artigos a norma deixa evidente que o propósito não é o fiscal, com citações expressas a respeito da emergência, da necessidade de socorro ao setor, das empresas que podem fazer parte do programa de auxílio e do uso da transação tributária para essa finalidade. Finalmente, para ficar claro a característica indutora da norma, as empresas do Perse são incentivadas a aderir à transação ou apresentar proposta individual que melhore a situação, como forma de auxílio para a retomada de suas operações normais.

Dessa forma, temos evidências suficientes que corroboram as características que demonstram a predominância de finalidades extrafiscais envolvendo a transação tributária na Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021, conforme acima demonstrado.

Ao mitigar o princípio da isonomia, concedendo tratamento diferenciado e mais favorável ao setor de eventos, inclusive com redução de alíquotas de diversos tributos, a Lei estabelece que se trata de ações emergenciais e temporárias, em razão do fechamento imposto ao setor do qual fazem parte os cinemas, os serviços turísticos, casas de espetáculos e hotéis, dentre outros. Dessa forma, o Estado lançou mão de algumas opções para intervir e corrigir esse desequilíbrio no mercado, e dentre elas, a transação tributária teve papel relevante.¹⁷⁸

A terceira Lei a ser analisada a respeito das possíveis finalidades extrafiscais da transação tributária é a Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022. Resultante da conversão da Medida Provisória nº 1.090, de 30 de dezembro de 2021, a norma apresentou alterações ao texto da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 e instituiu a transação para resolução de litígio envolvendo dívidas do Fundo de Financiamento Estudantil, o Fies.

¹⁷⁷ § 8º Na elaboração de parâmetros para aceitação da transação ou para mensuração do grau de recuperabilidade, no âmbito das transações dispostas neste artigo, deverá ser levado em consideração prioritariamente o impacto da pandemia da Covid-19 na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica durante todo o período da pandemia e da Emergência em Saúde Pública de Importância Nacional (Espin).

¹⁷⁸ Art. 1º Esta Lei estabelece ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena realizadas para enfrentamento da pandemia da Covid-19.

Na edição da Medida Provisória, observamos que a Exposição de Motivos nº 67, de 20 de dezembro de 2021, que a encaminha, aponta logo em seu primeiro parágrafo que a motivação específica para sua edição é buscar a redução dos índices de inadimplência do Fies e combater os efeitos devastadores da pandemia do coronavírus.¹⁷⁹ O objetivo a ser alcançado, segundo o sexto parágrafo, é a renegociação das dívidas do Fies, que passarão a ter duração de longo prazo, de modo a permitir que os recém formados tenham os recursos suficientes para saldarem seus débitos, ao mesmo tempo que promove a retomada econômica, com emprego e renda para esses estudantes.¹⁸⁰

Apesar de motivar-se pela pandemia, o texto legal resultante da conversão da Medida Provisória não faz menção à crise causada pela epidemia, nem destaca tratar-se de medidas transitórias para atender a situação de emergência. Os bancos responsáveis pela operação de concessão e cobrança do Fies, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal, tratam o assunto como renegociação de dívida.¹⁸¹

Os débitos objeto de transação no Fies são de natureza não tributária, originários de um programa de financiamento do ensino superior. Dessa forma, utilizou-se a previsão da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, em aplicar seus requisitos e condições para a cobrança de créditos da Fazenda Pública de natureza tributária ou não tributária, conforme previsto em seu artigo primeiro, para a resolução de litígios no Fies. Os mesmos dispositivos presentes na Lei nº 13.988 estão reproduzidos no modelo de transação por adesão estabelecido para o Fies.¹⁸²

Dessa forma, para fins do presente estudo, deixaremos de considerar a transação no Fies em razão de sua natureza não tributária, não sendo possível nesse caso a análise de finalidades extrafiscais decorrentes da norma. As alterações promovidas na Lei nº 13.988 já foram consideradas quando da sua análise feita anteriormente.

¹⁷⁹ 1. Submetemos à sua deliberação a proposta de Medida Provisória anexa, que objetiva a alteração da Lei nº 10.260, de 12 de julho de 2001, bem como da Lei nº 12.087, de 11 de novembro de 2009. O referido normativo legal oportuniza aos estudantes que tenham formalizado a contratação do Fundo de Financiamento Estudantil – Fies até o 2º semestre de 2017, e que estejam com débitos vencidos e não pagos até a publicação desta Medida, a realização de renegociação de dívidas por meio da adesão à transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos do Fies. A alteração legislativa compõe uma série de benefícios com motivação específica a fim de reduzir os índices de inadimplência do Programa e combater os efeitos devastadores da pandemia da Covid- 19.

¹⁸⁰ 6. Com essa proposta, as renegociações de dívidas do Fundo terão duração a longo prazo, de modo a respeitar e estar disponível quando os estudantes financiados tiverem recursos suficientes para realizarem o acordo e proporcionar a retomada da atividade econômica, do emprego e da renda familiar.

¹⁸¹ Renegociação de dívida do FIES no Banco do Brasil disponível em: <https://blog.pagseguro.uol.com.br/renegociar-divida-do-fies/>, acesso em 13 dez 2023.

¹⁸² Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

A quarta Lei a ser analisada sob o aspecto de possíveis finalidades extrafiscais é a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, que dentre outras providências promoveu a segunda alteração feita à Lei nº 13.988. Das alterações promovidas, a que atraiu o nosso interesse foi a inclusão do parágrafo quarto no artigo 17 da Lei nº 13.988. Esse artigo aborda a publicação de edital para adesão à proposta de transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, sendo que o parágrafo quarto incluído trata da hipótese de a transação envolver pessoa natural, microempresa e empresa de pequeno porte, quando nesse caso os prazos de pagamento serão maiores, assim como os descontos oferecidos.

Nesse caso, a Lei 14.689 acrescentou mais um tratamento diferenciado e favorecido a um determinado setor, que se deseja incentivar e que já vinha sendo destacado em outros dispositivos da Lei 13.988. Dessa forma, o que podemos observar é que houve um reforço a esse setor específico, incluindo-o em mais uma modalidade de transação de forma diferenciada dos demais contribuintes.¹⁸³

Portanto, analisando em conjunto a norma alteradora e a norma alterada, podemos concluir que a Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, possui em parte finalidades e características extrafiscais, não pelo seu conteúdo integral, mas especificamente em seu artigo nono, que carregou a alteração que incluiu o parágrafo quarto ao artigo 17, reforçando na Lei nº 13.988 as suas características extrafiscais, conforme análise feita anteriormente.

Concluindo a análise das Leis, verificamos que, das quatro analisadas, duas atenderam plenamente às características necessárias para que possamos atestar a predominância do aspecto extrafiscal sobre o fiscal, o que torna a norma precipuamente indutora de comportamentos ao contribuinte, com maior relevância que a função arrecadadora, conforme demonstrado no estudo de LEÃO.¹⁸⁴

3.1.2. Da análise das portarias reguladoras da transação tributária.

Nesse item vamos verificar as características das Portarias editadas pela PGFN, que tratam da transação tributária, conforme análise feita no Capítulo 2, a fim de buscar utilização extrafiscal em suas finalidades. A primeira Portaria a ser analisada é a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022. Conforme verificamos anteriormente, essa Portaria

¹⁸³ § 4º Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima de que trata o § 2º deste artigo será de até 70% (setenta por cento), com ampliação do prazo máximo de quitação para até 145 (cento e quarenta e cinco) meses, respeitado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

¹⁸⁴ LEÃO, Marthá Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 200.

revogou a Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020, que por sua vez, revogou a Portaria PGFN nº 11.956, de 27 de novembro de 2019, que primeiro regulamentou o tema, ainda na vigência da MP nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dessa forma, a análise recairá em uma norma em vigor, que já passou por aperfeiçoamentos em relação à transação tributária.

Sendo a principal e mais detalhada Portaria regulamentadora da transação tributária, a Portaria PGFN nº 6.757 relaciona em seu artigo terceiro os objetivos da transação tributária na cobrança da dívida ativa da União. Destacamos para análise dois desses objetivos, sendo o primeiro o constante do inciso I, que assim dispõe:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

O segundo destaque vai para o inciso V do mesmo artigo terceiro, a seguir reproduzido: “V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.”

Ao relacionar as duas situações mencionadas como objetivos da transação tributária, a norma demonstra claramente que tem outras finalidades para a transação, além daquelas referentes à arrecadação e redução de litígios. O inciso I menciona a situação de crise econômico-financeira que precisa ser superada pelo contribuinte e destaca a necessidade de manutenção da produção para preservação da empresa, dos empregos, da renda dos trabalhadores, para cumprir sua função social e estimular a economia. Na mesma linha, o inciso V afirma que é preciso assegurar uma segunda chance aos contribuintes em dificuldades financeiras. E para esse socorro, a norma lança mão da transação tributária como instrumento apto a atingir esses objetivos.

Importante considerar que não foram apenas essas medidas adotadas para enfrentamento à crise econômica causada pelo coronavírus, conforme vimos no estudo de TEODOROVICKS e BORGES, o que reforça a intenção de uso do instrumento da transação tributária para essa finalidade.¹⁸⁵

Ao relacionar os objetivos, a norma não fez referência específica à pandemia do coronavírus, mas mencionou a necessidade de enfrentamento de crise econômico-financeira, dificuldades financeiras, estímulo à economia e proteção ao emprego e renda. Essas medidas

¹⁸⁵ TEODOROVICZ, Jeferson; BEMVINDO, Jemima Feitosa; SANTOS, Leonardo Honório; BORGES, Antônio de Moura. Políticas públicas extrafiscais, o imposto de importação e o combate à pandemia (COVID-19). IUS GENTIUM, [S. l.], v. 12, n. 2, p. 5–38, 2021. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/124164>. Acesso em 13 jan. 2023. p. 617

foram necessárias para enfrentamento da crise da pandemia do coronavírus, mas podem também servir para outras crises que porventura ocorram e que afetem a economia nacional em maior ou menor grau que a causada pela pandemia. Ou seja, o instrumento da transação tributária está pronto para ser empregado em situações de crise que demandem a ação mais incisiva do Estado, além de suas finalidades originais de arrecadação e redução de litígios.

Prosseguindo na análise da Portaria PGFN nº 6.757, verificamos que seu artigo 15 relaciona algumas vedações à transação, sendo que nos incisos III e V, há vedação a transações que concedam descontos acima de 65% do valor total dos créditos a serem transacionados e prazos de parcelamentos acima de 120 meses. Entretanto, o seu parágrafo primeiro apresenta uma exceção a essas regras, onde o desconto pode chegar a 70% e o prazo para pagamento até 145 meses, quando a transação envolver pessoa natural; microempresa; empresa de pequeno porte; Santa Casa de Misericórdia; cooperativas; organizações da sociedade civil que estabeleçam parcerias com o Estado; e instituições de ensino.¹⁸⁶

Replicando o mesmo tratamento conferido a esse grupo em particular pela Lei nº 13.988, a Portaria PGFN nº 6.757 confirma o tratamento diferenciado e a utilização da transação tributária para incentivar esse grupo, conferindo prazos mais extensos e descontos mais generosos para assegurar a sua adesão às propostas de transação. Conforme análise feita no texto da Lei nº 13.988 (p. 66), a extrafiscalidade se apresenta como ação do Estado em buscar o desenvolvimento e o crescimento do setor das microempresas e empresas de pequeno porte, assim como a manutenção do funcionamento regular das Santas Casas de Misericórdia, que atendem à necessidade de o Estado manter o serviço de saúde em funcionamento. A utilização da transação tributária para essa finalidade, demonstra a potencialidade de suas finalidades extrafiscais.

Continuando nossa análise da Portaria PGFN nº 6.757, verificamos que uma alteração promovida pela Portaria PGFN nº 1.241, de 10 de outubro de 2023, incluiu os artigos 18-A e 18-B, que estabelece que os acordos de transação deverão, sempre que possível, indicar quais objetivos de desenvolvimento sustentável estão sendo perseguidos com a celebração da transação tributária. Os objetivos de desenvolvimento sustentável em questão são os previstos

¹⁸⁶ Art. 15. Sem prejuízo da possibilidade de celebração de Negócio Jurídico Processual para equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, nos termos de regramento próprio, é vedada a transação que:

(.....)

III - implique redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados;

(.....)

V - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses;

(.....)

em um documento das Nações Unidas, onde relacionam a diminuição da pobreza e o combate à fome, dentre outros objetivos de ordem social, como finalidades a serem buscadas na adesão aos acordos e nas transações individuais. Portanto, além das finalidades arrecadatórias e de diminuição de litígio, a transação tributária terá também uma finalidade extrafiscal, mais especificamente, uma finalidade social.

Concluindo a análise da Portaria PGFN nº 6.757, verificamos que ela possui clara finalidade não arrecadatória na parte destacada e acima comentada. Possui também elementos extrafiscais impregnados nos artigos e incisos analisados, que induzem condutas ao contribuinte em buscar a transação não apenas para resolver suas dívidas tributárias, mas para obter ajuda do Estado na preservação do seu empreendimento. Dessa forma, podemos afirmar que a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, apresenta características indutoras de comportamento em parte de seus dispositivos.

A segunda Portaria a ser analisada é a Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020, que estabelece condições para realização de transação extraordinária em razão dos efeitos da pandemia do coronavírus na capacidade de geração de receita dos contribuintes inscritos em dívida ativa da União. O assunto era anteriormente tratado pela Portaria PGFN nº 7.820, de 18 de março de 2020, mas em menos de um mês acabou sendo revogada pela Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020.

A transação extraordinária é uma transação por adesão a uma proposta da PGFN e logo em seu artigo primeiro, a Portaria define que a transação extraordinária é feita em razão dos efeitos causados na capacidade de produção das empresas devedoras, em razão da crise causada pela pandemia do coronavírus. Na sequência, em seu artigo segundo, a Portaria apresenta como seus objetivos viabilizar a situação transitória de crise econômico-financeira causada pelos efeitos da pandemia do coronavírus, a fim de garantir a produção e os empregos; assegurar cobrança menos gravosa para contribuintes pessoa física; e assegurar que a cobrança da dívida ativa das empresas seja feita considerando o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de produção.¹⁸⁷

¹⁸⁷ Art. 1º Esta Portaria disciplina os procedimentos, as condições e os requisitos necessários à realização da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, cuja inscrição e administração incumbam à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em razão dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados dos devedores inscritos na dívida ativa da União.

Art. 2º São objetivos da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores;

Com essas definições colocadas pela própria norma, fica evidente que a sua finalidade precípua não é a de arrecadar tributos, reduzir o contencioso tributário ou promover a extinção do crédito tributário por meio da transação. Seu objetivo principal é o de prestar socorro ou auxílio àqueles que foram afetados pela crise econômica causada pela pandemia do coronavírus. Assim procedendo, o Estado está usando as opções disponíveis para evitar um prejuízo maior à economia nacional ao mesmo tempo em que adota medidas para a retomada da atividade econômica.

Da forma como está colocado na Portaria PGFN nº 9.924, não é necessária uma análise dedutível para se chegar à conclusão de que a norma possui finalidade diversa da propriamente fiscal. Ao mencionar diretamente a pandemia do coronavírus e a crise econômico-financeira dela decorrente, se espera que a norma se dirija a ações voltadas para contrapor os seus efeitos deletérios. De fato, o enfrentamento à crise fica claro com a colocação dos objetivos a serem perseguidos pela transação extraordinária, sendo os demais procedimentos detalhados pela norma voltados para induzir os contribuintes afetados pela crise a aderirem essa negociação pela recuperação ou manutenção de sua capacidade produtiva e em consequência, manter a oferta de empregos e renda para os trabalhadores.

Mesmo se tratando de uma norma que pretende prestar auxílio às empresas afetadas pela crise causada pela pandemia, ainda temos um tratamento diferenciado dentro da norma àquele grupo já destacado anteriormente das pessoas naturais, microempresas, empresas de pequeno porte, empresários individuais, instituições de ensino, Santas Casas, cooperativas e organizações da sociedade civil com parcerias com o Estado. Esse grupo conta com maiores prazos de pagamento que os demais socorridos e diferença nos valores mínimos de cada parcela de pagamento. Tal diferenciação agrega argumentos ao fato de que esse grupo recebe por parte do Estado incentivos e tratamento diferenciado, mesmo em situações de crise, o que demonstra o claro interesse em manter a atividade econômica nesse setor e sua importância para a economia como um todo.

Feitas essas considerações e já de posse da análise realizada nos parágrafos anteriores, podemos concluir que a Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020 apresenta na transação extraordinária finalidades e características extrafiscais, voltados para o enfrentamento da crise causada pela pandemia do coronavírus.

II - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica; e

III - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física.

Passaremos agora a avaliação da terceira Portaria analisada no Capítulo anterior, a Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020, que trata da transação excepcional. Também uma transação por adesão a uma proposta da PGFN, a transação excepcional não revogou a transação extraordinária, mas veio para somar esforços nas ações para o enfrentamento da crise causada pela pandemia do coronavírus. Logo no artigo primeiro, a Portaria estabelece essa definição e aponta que a finalidade da norma é prestar auxílio àqueles que enfrentam dificuldades em razão da pandemia.

Esse entendimento se confirma quando avaliamos o artigo segundo, que apresenta os objetivos da transação excepcional. A superação da crise econômico-financeira causada pela pandemia, que afetou diretamente a capacidade de produção das empresas e a perspectiva de pagamento dos débitos tributários; a manutenção da produção, do emprego e da renda dos trabalhadores; a cobrança das dívidas tributárias ajustada à capacidade de produção das empresas; e a cobrança dos débitos tributários de forma menos gravosa às pessoas físicas, aparecem novamente como as finalidades a serem buscadas pela transação excepcional, de forma similar ao que ocorreu com a transação extraordinária.

Para avaliação dos impactos da pandemia, a portaria definiu que a capacidade de pagamento seria calculada de forma a estimar se o contribuinte devedor possui condições de quitar seus débitos no prazo de até cinco anos, já considerando o impacto da pandemia causado pelo coronavírus na capacidade de geração de resultados das empresas ou do comprometimento da renda das pessoas físicas. Definiu também que os impactos da pandemia na produção das empresas e na renda das pessoas físicas seria apurado com base em comparação dos resultados entre o período de março a dezembro de 2020 em relação ao mesmo período em 2019, avaliando-se dessa forma os impactos causados pela pandemia no período considerado.¹⁸⁸

Considerando essas especificações trazidas pela Portaria, fica evidente que a norma se destina exclusivamente àqueles afetados pela pandemia, uma vez que somente podem ser aptos a transação excepcional aqueles que comprovadamente aferiram diminuição de seus resultados operacionais e rendimentos em razão das dificuldades advindas das medidas de

¹⁸⁸ § 2º A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se o sujeito passivo possui condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos, considerando o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica ou no comprometimento da renda das pessoas físicas.

§ 3º Considera-se impacto na capacidade de geração de resultados da pessoa jurídica a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta mensal de 2020, com início no mês de março e fim no mês de dezembro, em relação à soma da receita bruta mensal do mesmo período de 2019, apurada na forma do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

enfrentamento à pandemia, como o fechamento obrigatório, afetando diretamente o faturamento das empresas no período definido pela Portaria.

Mesmo com essa limitação aos mais afetados pela pandemia, a Portaria PGFN nº 14.402 ainda estabelece tratamento diferenciado ao grupo das microempresas, empresas de pequeno porte, empresários individuais, Santas Casas, cooperativas, organizações da sociedade civil com parcerias com o Estado e instituições de ensino. Com condições mais favoráveis que os demais, a Portaria prevê em seus incisos I e IV, do artigo nono, descontos maiores e prazos mais dilatados para os pagamentos, além do valor mínimo diferenciado das parcelas.¹⁸⁹

Conforme visto anteriormente, esse grupo destacado, que já em situações normais recebia um tratamento diferenciado, continua, mesmo em situações de crise, tendo um cuidado especial por parte do Estado, o que demonstra preocupação com a manutenção e o desenvolvimento desse setor econômico específico. Nesse caso, a transação excepcional empregada na forma de adesão a uma proposta da PGFN, serviu como instrumento de indução a esse grupo para recuperação de sua capacidade operacional e de produção.

Seguindo na avaliação da Portaria, o inciso IV, do artigo 17, prevê que o contribuinte devedor que aderir à transação excepcional deve declarar expressamente que as informações prestadas são verdadeiras e que não está cometendo fraude, ao simular ou omitir informações sobre os impactos sofridos pela pandemia do coronavírus. Para esses casos, o artigo 26 da Portaria estabelece que o contribuinte devedor que fraudar as informações prestadas, com o propósito de se beneficiar indevidamente dos benefícios da transação excepcional, será representado ao Ministério Público Federal para apuração dos crimes praticados.¹⁹⁰

¹⁸⁹ I - para os empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, cujos créditos são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação:

(.....)

IV - para os empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte, instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei n. 13.019, de 31 de julho de 2014, em processo de recuperação judicial, liquidação judicial, liquidação extrajudicial ou falência, pagamento, a título de entrada, de valor mensal equivalente a 0,334% (trezentos e trinta e quatro centésimos por cento) do valor consolidado dos créditos transacionados, durante 12 (doze) meses, e o restante pago com redução de até 100% (cem por cento) do valor dos juros, das multas e dos encargos-legais, observado o limite de até 70% (setenta por cento) sobre o valor total de cada crédito objeto da negociação, em até 133 (cento e trinta e três) parcelas mensais e sucessivas, sendo cada parcela determinada pelo maior valor entre 1% (um por cento) da receita bruta do mês imediatamente anterior, apurada na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598/77, e o valor correspondente à divisão do valor consolidado pela quantidade de prestações solicitadas;

¹⁹⁰ IV - declarar que as informações prestadas nos termos do art. 16 desta Portaria são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19);

Essa previsão demonstra a preocupação em limitar o acesso à transação excepcional somente para aqueles efetivamente prejudicados pela crise causada pela pandemia do coronavírus e que necessitam de condições diferenciadas de tratamento para que possam recuperar-se e prosseguir em seus negócios até alcançar a normalidade. O uso da transação tributária para esse fim evidencia a característica extrafiscal buscada pela norma.

Com essa avaliação, verificamos que a Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020, trata de maneira clara a finalidade não arrecadatória da transação, evidenciando em seus artigos e incisos as características e elementos extrafiscais, destinados a socorrer um grupo específico de contribuintes mais afetados pela pandemia, oferecendo a esses contribuintes uma transação excepcional com condições e prazos diferenciados para que possam retomar suas atividades afetadas pela pandemia. Portanto, a norma estudada apresenta as características de extrafiscalidade buscadas no uso da transação tributária para finalidades distintas da arrecadatória.

A quarta Portaria a ser avaliada em suas características extrafiscais é a Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de agosto de 2020. Também na forma de adesão a uma proposta da PGFN, essa Portaria trata da transação excepcional voltada para microempresas e empresas de pequeno porte participantes do Simples Nacional, com débitos inscritos em dívida ativa da União. Os objetivos da transação excepcional para as empresas do Simples Nacional são relacionados no artigo segundo e dentre eles destacamos o inciso I, que aponta como objetivo a superação da crise econômica causada pela Pandemia do coronavírus e o inciso II, que estabelece como objetivo estimular a melhoria do ambiente de negócios das micro e pequenas empresas, com a manutenção de sua produção, do emprego e da renda. Os demais objetivos tratam normalmente de arrecadação e cobrança de tributos, redução de litigiosidade e assunção de compromissos recíprocos na transação.¹⁹¹

Além de ser voltada a um grupo específico ao qual se deseja incentivar e induzir comportamentos, para que busquem a melhoria do ambiente de negócios, ainda há a previsão de incentivos para superação da crise econômico-financeira decorrente da pandemia do coronavírus, ou seja, a norma possui um público-alvo destinatário dos benefícios e finalidade distinta da arrecadatória, colocada de forma clara e impregnada em seus dispositivos.

¹⁹¹ I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira das micro e pequenas empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), potencialmente provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos débitos inscritos em dívida ativa da União;

II - estimular a melhoria do ambiente de negócios das micro e pequenas empresas, com manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda;

Prosseguindo, a Portaria apresenta a mesma forma apresentada pela transação excepcional de previsão da capacidade de pagamentos e da mensuração dos impactos da pandemia no resultado das empresas, referente ao período da pandemia, que deverá ser considerado na adesão à transação excepcional das empresas do Simples Nacional.¹⁹² Para essa finalidade, o artigo sexto da norma prevê que o impacto da pandemia calculado será apresentado como fator redutor de sua capacidade de pagamento, equivalente à redução sofrida de sua produção.¹⁹³

Também da mesma forma que o previsto para a transação excepcional, há a obrigação do contribuinte declarar que as informações prestadas são verdadeiras e que não está simulando ou omitindo informações sobre os impactos sofridos pela pandemia, com o propósito de se beneficiar indevidamente dos incentivos da transação excepcional para as empresas do Simples Nacional. Caso venha a se constatar esse tipo de fraude, deverá ser feita representação ao Ministério Público Federal para apuração dos crimes cometidos.¹⁹⁴ Procedendo dessa forma, a norma reforça a restrição ao acesso a um grupo determinado aos benefícios e incentivos da transação excepcional para as empresas do Simples Nacional.

Com essa avaliação, verificamos que a Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de agosto de 2020 é bastante similar à Portaria PGFN nº 14.402, sendo que ambas tratam de transação excepcional, mas a primeira é restrita às empresas participantes do Simples Nacional. Portanto, em razão dessa similaridade e da avaliação já realizada para os mesmos dispositivos presentes em ambas as Portarias, podemos concluir que a Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de

¹⁹² § 2º A capacidade de pagamento decorre da situação econômica e será calculada de forma a estimar se as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte possuem condições de efetuar o pagamento integral dos débitos inscritos em dívida ativa da União, no prazo de 5 (cinco) anos, sem descontos, considerando o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na sua capacidade de geração de resultados.

§ 3º Considera-se impacto na capacidade de geração de resultados das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte a redução, em qualquer percentual, da soma da receita bruta mensal de 2020, com início no mês de março e fim no mês imediatamente anterior ao mês de adesão, em relação à soma da receita bruta mensal do mesmo período de 2019, apurada na forma do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

¹⁹³ Art. 6º. Para os fins da transação excepcional prevista nesta portaria, o impacto da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultados das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte inscritas será representado como fator redutor na capacidade de pagamento de que trata o § 2º do art. 3º, em percentual equivalente à redução de que trata o § 3º do mesmo dispositivo.

¹⁹⁴ IV - declarar que as informações prestadas nos termos do art. 16 desta Portaria são verdadeiras e que não simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19);

(.....)

Art. 26. Havendo comprovação de que o contribuinte prestou informações inverídicas, simulou ou omitiu informações em relação aos impactos sofridos pela pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), com o objetivo de se beneficiar indevidamente das condições diferenciadas de pagamento previstas nesta Portaria, deverá o Procurador da Fazenda Nacional encaminhar Representação para Fins Penais (RFP) ao representante do Ministério Público Federal do foro do domicílio do devedor, para apuração dos crimes tipificados na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e no art. 299 do Decreto-Lei n. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 (Código Penal).

agosto de 2020, também possui as características extrafiscais de utilização da transação para outras finalidades além das fiscais, induzindo comportamentos das micro e pequenas empresas para finalidades diversas das arrecadatórias, como a melhoria do ambiente de negócios e superação de crise econômica.

Passaremos agora a avaliar as características extrafiscais da quinta Portaria analisada no Capítulo anterior, que é a Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020. Essa Portaria trata da transação excepcional para débitos decorrentes operações de crédito rural; de dívidas contraídas do Fundo de Terras e da Reforma Agrária, instituído pela Lei Complementar nº 93, de 04 de fevereiro de 1998, denominado de Banco da Terra; e do acordo de empréstimo 4.147-BR, que trata de dívidas do programa denominado Cédula da Terra, criado em 1996 para aquisição e financiamento de infraestrutura de produção nos assentamentos da reforma agrária.¹⁹⁵

Da mesma forma que as demais já avaliadas, essa transação excepcional para o Banco da Terra também é uma transação por adesão a uma proposta da PGFN. Entretanto, essa transação está negociando créditos de natureza não tributária, oriundos de empréstimos e financiamentos feitos pelos fundos governamentais mencionados, cujos débitos estão inscritos em dívida ativa da União. Apesar dessa diferença, o tratamento disciplinado pela Portaria é o mesmo dispensado aos créditos de natureza tributária.

Com estrutura e dispositivos bastante similares às Portarias PGFN nº 14.402 e 18.731, que também tratam de transações excepcionais, a Portaria PGFN nº 21.561 também apresenta os objetivos de superação da crise econômica causada pela pandemia do coronavírus e permitir a manutenção da produção do emprego e da renda dos trabalhadores. Também leva em consideração os impactos da pandemia na mensuração da capacidade de pagamentos, sendo este aplicado como um fator de redução de sua capacidade produtiva.

Também há a obrigação do devedor declarar que as informações prestadas são verdadeiras e que não está omitindo ou simulando os impactos sofridos pela pandemia, para beneficiar-se indevidamente dos incentivos da transação excepcional para o Banco da Terra, sob pena de representação criminal ao Ministério Público Federal para apuração dos delitos cometidos.

A Portaria também apresenta tratamento diferenciado ao grupo das microempresas e empresas de pequeno porte, empresários individuais e cooperativas, que possuem débitos em

¹⁹⁵ Art. 1º Esta Portaria disciplina os procedimentos, os requisitos e as condições necessárias à realização da transação excepcional de débitos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR, inscritos em dívida ativa da União.

relação aos fundos de financiamento mencionados. Apesar de mais restrito em razão da natureza e finalidade dos empréstimos, que não contempla outras entidades associadas a esse grupo, como as instituições de ensino e Santas Casas, por exemplo, o destaque continua tendo a sua relevância em razão do interesse do Estado em incentivar esse setor em particular.¹⁹⁶

Em que pese a Portaria estar transacionando créditos de natureza não tributária, é feita remissão à Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020 logo em seu preâmbulo. Conforme verificamos em seu artigo primeiro, a transação pode envolver créditos de natureza tributária ou não tributária. Dessa forma, não há impedimento do uso do instrumento da transação para essa finalidade, mas evidencia a aplicação da transação para outras finalidades além da resolução de litígios e da arrecadação de tributos.¹⁹⁷

Finalmente, considerando a similaridade com as portarias anteriores de transação excepcional e a sua reprodução nas mesmas condições na transação excepcional para o Banco da Terra, podemos confirmar que as mesmas características extrafiscais estão presentes, conforme a avaliação feita para a presente norma. A finalidade não arrecadatória fica evidente no texto apresentado, assim como vários elementos extrafiscais estão presentes desde os objetivos até as considerações acerca de eventuais fraudes cometidas. Por último, o incentivo promovido ao grupo de devedores do Banco da Terra para retomar sua atividade econômica deixa evidente a natureza extrafiscal da Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020.

A sexta Portaria a ser avaliada é a Portaria PGFN nº 21.562, também de 30 de setembro de 2020. Diferentemente das anteriores, essa Portaria tem por objeto a instituição do Programa de Retomada Fiscal, que engloba um conjunto de medidas para induzir a regularidade fiscal dos débitos inscritos em dívida ativa e com isso permitir a retomada econômica após os efeitos da crise causada pela pandemia do coronavírus.¹⁹⁸

Nesse contexto, as medidas adotadas são as transações extraordinárias e as excepcionais vigentes, que foram relacionadas como modalidades do Programa de Retomada Fiscal e são responsáveis pela maior parte das ações do Programa. Os contribuintes que já

¹⁹⁶ Art. 10. São modalidades de transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União:

I - para os empresários individuais, microempresas, empresas de pequeno porte e sociedades cooperativas, cujos débitos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR são considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação:

¹⁹⁷ Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

¹⁹⁸ Art. 1º Esta Portaria institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União, consistente no conjunto de medidas com o objetivo de estimular a conformidade fiscal relativa aos débitos inscritos em dívida ativa da União, permitindo a retomada da atividade produtiva após os efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19).

havam formalizado transações até a publicação da Portaria, foram considerados automaticamente inseridos no Programa de Retomada Fiscal.

Em resumo, a Portaria PGFN nº 21.562 reuniu em uma só norma as transações extraordinárias e excepcionais vigentes, assim como os contribuintes que já haviam transacionado, tudo sob a cobertura do Programa de Retomada Fiscal, com o propósito de estimular a negociação dos débitos para poder retomar a atividade produtiva após a pandemia. Por fim, estabeleceu uma data limite para adesão a todas as transações relacionadas, fixada em 29 de dezembro de 2020.¹⁹⁹

Apesar de não ser uma norma que trata especificamente de transação tributária, a Portaria PGFN nº 21.562 acabou por reforçar o emprego da transação para outras finalidades, uma vez que relacionou todas como parte de um programa de recuperação das empresas afetadas pela pandemia do coronavírus, visando o incentivo à retomada de sua produção e superação da crise econômica. Notamos também que a Portaria PGFN nº 21.562 não promoveu nenhuma alteração ou inovação acerca da transação tributária ou em relação aos demais normativos vigentes sobre o tema, mas estabeleceu uma data limite para adesão a todos eles, como se estivesse determinando o limite final para acesso aos incentivos e benefícios envolvendo a crise da pandemia do coronavírus.

Dessa forma, concluímos que a Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020, reforça as características extrafiscais das demais normas relativas às transações extraordinária e excepcional, por indicar que fazem parte de um programa voltado a induzir a recuperação da atividade produtiva das empresas afetadas pela pandemia. Entretanto, não possui ela própria essa mesma característica, uma vez que apenas reuniu os normativos existentes e nomeou esse conjunto de Programa de Retomada Fiscal, sem acrescentar nada de novo às normas em vigor, além de estabelecer um prazo limite para adesão a todas as transações nelas previstas.

Prosseguindo em nossa avaliação, a sétima portaria a ser analisada é a Portaria PGFN nº 7.917, de 02 de julho de 2021. Essa Portaria foi editada para disciplinar os procedimentos para realização de transação dos débitos inscritos em dívida ativa da União relativos ao Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse), instituído pela Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021. Diferentemente das transações extraordinária e excepcional, a

¹⁹⁹ Art. 7º O prazo para adesão às modalidades de transação previstas no Edital PGFN n. 16 de 2020, na Portaria PGFN n. 9.924, de 14 de abril de 2020, na Portaria PGFN n. 14.402, de 16 de junho de 2020, na Portaria PGFN n. 18.731, de 06 de agosto de 2020 e na Portaria PGFN nº 21561, de 30 de setembro de 2020, fica aberto até o dia 29 de dezembro de 2020.

transação do Perse abrange a adesão a uma proposta da PGFN, ou a possibilidade de uma proposta individual para débitos acima de cinco milhões de reais.²⁰⁰

Perseguindo claramente as mesmas finalidades extrafiscais estabelecidas na Lei de regência do Perse, já analisada anteriormente, a Portaria segue a mesma linha com os objetivos a serem buscados pela transação, para superar os efeitos da crise causada pela pandemia do coronavírus, manter a produção das empresas e o emprego e a renda dos trabalhadores e ajustar a cobrança dos débitos tributários e não tributários à capacidade de faturamento das empresas. Definindo os contribuintes que serão objeto das facilidades apresentadas pela transação no setor de ventos, a Portaria delimita o grupo que terá tratamento diferenciado dos demais contribuintes.

A capacidade de pagamento é estimada da mesma forma que nas transações extraordinária e excepcional, considerando os impactos da pandemia na capacidade de geração de resultados das empresas, sendo esse impacto considerado como um fator redutor nas estimativas de faturamento das empresas.

Também da mesma forma é exigida a declaração de que as informações prestadas são verdadeiras e que não está se utilizando indevidamente dos benefícios destinados aos afetados pela pandemia. Em casos de ocorrências desse tipo a norma repete a previsão de envio ao Ministério Público Federal de representação para apuração dos crimes cometidos pelo uso indevido da transação no Perse.

Dessa forma, assim como na transação extraordinária e na excepcional, a Portaria conservou as mesmas características extrafiscais observadas nas análises anteriores. O grande diferencial da transação do Perse foi ter incentivado a conduta de um grupo específico, mais restrito que o conjunto dos contribuintes afetados pela crise da pandemia do coronavírus.

O próprio Estado ao adotar medidas de restrição à circulação de pessoas e determinar o fechamento das empresas, como forma de controle da pandemia, acabou por afetar diretamente a economia de vários setores, como o de hotelaria, turismo, cinemas, eventos esportivos, feiras de negócios, casas de shows, dentre outros. Esses estabelecimentos receberam um socorro do Estado com o Perse, que redução de alíquotas de tributos e trouxe a transação para facilitar a renegociação de débitos tributários e não tributários, como

²⁰⁰ Art. 18. Sem prejuízo da possibilidade de adesão à proposta de transação formulada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, nos termos desta Portaria, as pessoas jurídicas pertencentes ao setor de eventos cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União for superior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) poderão formular proposta de transação individual exclusivamente através do portal REGULARIZE, disponível em www.regularize.pgfn.gov.br.

instrumento de incentivo e recuperação econômica, finalidades extrafiscais já identificadas na presente análise.²⁰¹

Portanto, podemos concluir que a Portaria PGFN nº 7.917, de 02 de julho de 2021, apresenta as características necessárias e pertinentes ao uso da transação para finalidades diversas da meramente tributária, buscando objetivos específicos para determinados contribuintes que extrapolam as questões arrecadatórias.

Finalizando a análise das Portarias, a última verificação será feita a respeito da Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023, que disciplina a transação por adesão no contencioso de pequeno valor e de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Essa Portaria revogou a Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, que disciplinava os temas anteriormente.

De forma geral, a Portaria apresenta as características normais de emprego da transação tributária, principalmente quando aponta os objetivos a serem buscados pela transação, com foco na resolução de litígios de pequeno valor e de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Entretanto, um objetivo chama a atenção para outra finalidade buscada: o inciso IV, do artigo terceiro, lista como objetivo dessa transação estabelecer um novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, buscando incentivar dessa forma a mudança de comportamento tanto dos contribuintes, quanto do próprio Estado.²⁰²

Desta vez, sem fazer menção às empresas afetadas pela crise causada pandemia do coronavírus, a Portaria não concedeu nenhum tratamento mais benéfico a esse grupo em particular, como observamos nas análises anteriores dos demais normativos. Entretanto, um grupo específico continua ganhando tratamento diferenciado e mais vantajoso que os demais contribuintes, que é o formado pela pessoa natural e a microempresa ou empresa de pequeno porte. O tratamento dispensado pelo Estado em relação a esses contribuintes em particular demonstra uma clara intenção de fomentar sua atividade e incentivar o aumento da sua participação na economia.²⁰³ O uso da transação tributária no contencioso de pequeno valor e

²⁰¹ § 1º Consideram-se pertencentes ao setor de eventos as pessoas jurídicas, inclusive entidades sem fins lucrativos, que exerçam as seguintes atividades econômicas, direta ou indiretamente:

I - realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos;

II - hotelaria em geral;

III - administração de salas de exibição cinematográfica; e

IV - prestação de serviços turísticos, conforme o art. 21 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008.

²⁰² IV - estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; e

²⁰³ Parágrafo único. Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima prevista no caput poderá ser de até 70% (setenta por cento) do valor total do

de relevante e disseminada controvérsia jurídica para essa finalidade demonstra, assim como nas transações anteriormente analisadas, o emprego para fins extrafiscais para esse grupo específico.

As mesmas observações feitas se aplicam também à Portaria ME nº 420, de 16 de junho de 2020, que já previa em seus dispositivos as mesmas características analisadas na Portaria MF nº 1.584 que a revogou. Dessa forma, verificamos que a intenção de induzir comportamentos nos contribuintes destinatários da norma, já estava em pauta há mais tempo, não sendo uma inovação trazida pela Portaria em análise.

Feitas essas observações, podemos concluir que a Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023, assim como a sua antecessora, possui elementos extrafiscais impregnados em seus dispositivos, cuja finalidade é distinta da arrecadatória, incentivando os contribuintes a praticarem determinadas condutas para alcançar os objetivos propostos. Essas características conferem à norma analisada o aspecto extrafiscal tornando-a uma norma tributária indutora.

Em breve comparação com a análise feita no item referente às Leis, verificamos que as Portarias apresentam significativa quantidade maior de características extrafiscais. Mais detalhadas e com dispositivos mais operacionais, ou seja, voltados para a execução dos procedimentos de adesão às transações de diversas modalidades, as Portarias apresentaram claras características indutoras e de finalidade não arrecadatória, que complementaram as mesmas características destacadas nas Leis analisadas.

Com essas considerações, encerramos a análise das Portarias referentes à transação tributária no período estabelecido.

3.1.3. Da análise dos editais de transação tributária.

Nesse item vamos verificar as características dos Editais publicados pela PGFN, no mesmo período considerado, que apresentaram propostas de transação tributária, de acordo com a análise feita no Capítulo 2, a fim de buscar características e finalidades extrafiscais presentes em seus dispositivos. Dessa forma, faremos a análise dos Editais com base na respectiva Portaria de regência, conforme a ordem estabelecida no Capítulo 2, sendo o primeiro grupo de editais a serem analisados os decorrentes da Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de julho de 2022, e suas antecessoras vigentes há época dos Editais.

Nesse grupo estão o Edital PGFN nº 1/2019, publicado em dezembro de 2019, sendo o primeiro edital para adesão à transação proposto pela PGFN, que trata de adesão à proposta de transação tributária para débitos considerados elegíveis, em termos de valor, os inscritos em dívida ativa decorrentes de contribuições sociais, no valor consolidado igual ou inferior a quinze milhões de reais, e os demais débitos administrados pela PGFN no mesmo valor consolidado. Em termos de situação, são elegíveis os débitos dos contribuintes que se encontram com situação do CNPJ baixado em diversas situações que relaciona; débitos inscritos há mais de quinze anos sem parcelamento, garantia ou suspensão judicial; débitos inscritos e suspensos por decisão judicial há mais de dez anos; e débitos inscritos com titularidade de CPF pertencente a pessoa física falecida.

O Edital PGFN nº 2/2021, publicado em abril de 2021, que trata de proposta de transação por adesão de débitos inscritos em dívida ativa suspensos a mais de dez anos por decisão judicial, cujo valor consolidado inscrito seja menor ou igual a quinze milhões de reais, considerados isoladamente os débitos referentes às contribuições sociais e os demais débitos administrados pela PGFN.

Por último, o Edital PGFN nº 3/2021, publicado em agosto de 2021, que trata de adesão à proposta de transação da PGFN para cobrança da dívida ativa do FGTS de débitos consolidados de valor total inferior a um milhão de reais, inscritos em face de pessoas físicas ou jurídicas optantes por qualquer modalidade de transação na dívida ativa; os débitos inscritos de devedores pessoa jurídica, com situação cadastral “baixada” por diversos motivos no cadastro CNPJ; os débitos inscritos de titulares falidos, em recuperação ou liquidação judicial ou extrajudicial; os débitos de titulares pessoas físicas falecidas; os débitos inscritos a mais de 15 anos sem parcelamento, garantia ou suspensão judicial; os débitos inscritos e arquivados por terem a execução judicial suspensa, pela não localização de bens ou do devedor há mais de três anos; e os débitos inscritos de contribuintes que tiveram a recuperação judicial deferida até a juntada aos autos do plano de recuperação aprovado pela assembleia de credores.

De uma maneira geral, os Editais decorrentes da Portaria PGFN nº 6.757 detalham as propostas e as condições necessárias para sua adesão, refletindo no Edital as mesmas exigências e obrigações a serem observadas pelos contribuintes aderentes. As características extrafiscais também estão reproduzidas nos Editais, sendo a mais evidente a relativa ao tratamento diferenciado e mais benéfico ao grupo formado pelas pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte, no caso do Edital PGFN nº 1/2019. Acrescentando aos três já citados, as Santas Casas de Misericórdia, cooperativas, instituições

de ensino e organizações da sociedade civil que mantêm parcerias com o Estado, que passam a fazer parte do grupo destacado no Edital PGFN nº 2/2021, sendo mantido o mesmo tratamento ao mesmo grupo no caso do Edital PGFN nº 3/2021.

No período considerado, tivemos apenas esses três editais decorrentes da Portaria PGFN nº 6.757. No ano de 2020, período mais intenso da pandemia do coronavírus, o Edital nº 1/2019 teve seu prazo de adesão prorrogado até 30 de setembro de 2020, permanecendo ativo até essa data, aliando-se a outras modalidades de transação utilizadas especificamente para o enfrentamento à crise da pandemia, conforme visto anteriormente. O Edital PGFN nº 3/2021, por sua vez, teve seu prazo de adesão mantido aberto até o dia 30 de dezembro de 2022. Dessa forma, as adesões às propostas de transação decorrentes da Portaria PGFN nº 6.757 tiveram abrangência na maior parte do período considerado nesse estudo, mantendo abertas as opções para adesão à transação tributária de acordo com a norma reguladora mais abrangente editada.

Os poucos Editais publicados abordaram inicialmente uma oferta maior de opções de transação, que na sequência foram mais direcionados a casos de débitos suspensos a mais de dez anos e depois para débitos do FGTS. Nesses três editais a característica extrafiscal de induzir um grupo específico a adotar opções mais benéficas de pagamento, seguiu a mesma linha já demonstrada na sua Portaria de regência. Da mesma forma, podemos concluir que os Editais nº 1/2019, 2/2021 e 3/2021 possuem, em parte, características que apontam para utilização da transação para outra finalidade distinta da arrecadadora.

O segundo grupo de Editais é decorrente da Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023 e principalmente sua antecessora, a Portaria ME nº 420, de 16 de junho de 2020, vigente há época dos Editais. Nesse grupo temos o Edital PGFN nº 16/2020, publicado em agosto de 2020, que trata de adesão à proposta de transação no contencioso tributário de pequeno valor, abrangendo os débitos inscritos de pessoas naturais, microempresas e empresas de pequeno porte, cujo valor consolidado por inscrição seja igual ou inferior a 60 salários-mínimos.

O Edital RFB/PGFN nº 11/2021, publicado em maio de 2021, que trata da transação por adesão aos débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de contribuições previdenciárias e de contribuições destinadas a outras entidades, incidentes sobre os lucros e resultados, por descumprimento à Lei de participação nos lucros e resultados das empresas, podendo ser incluídos débitos no contencioso administrativo ou judicial, decorrentes das controvérsias de interpretação de requisitos legais para o pagamento de participação nos

lucros para os empregados e de possibilidade jurídica de pagamento de participação nos lucros a diretores, ambas sem a incidência de contribuições previdenciárias.

O Edital PGFN nº 1/2022, publicado em janeiro de 2022, que trata da adesão à proposta de transação no contencioso tributário de pequeno valor, relativo a débitos inscritos em dívida ativa de empresas participantes do Simples Nacional, abrangendo os débitos inscritos dos microempreendedores individuais (MEI), das microempresas e empresas de pequeno porte, cujo valor consolidado por inscrição seja igual ou inferior a 60 salários-mínimos.

Por último, o Edital PGFN/RFB nº 9/2022, publicado em maio de 2022, trata de adesão à proposta de transação no contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica, abrangendo os débitos de processos judiciais ou administrativos de pessoas naturais ou jurídicas, oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, que dispõe sobre alteração da legislação tributária federal relativa ao imposta de renda das pessoas jurídicas.

Os Editais em geral reproduzem os termos e dispositivos da Portaria de regência, detalhando as propostas de adesão e suas condições para apresentação. Dos quatro Editais apresentados, dois são relativos ao contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica. São precisamente os dois Editais elaborados de forma conjunta pela RFB e pela PGFN, que apresentaram as teses jurídicas controversas de amortização fiscal do ágio e de pagamento de participação nos lucros para empregados e diretores de empresas. Outros dois são referentes à transação no contencioso de pequeno valor.

Nos Editais relativos à relevante e disseminada controvérsia jurídica, verificamos que, apesar de estar previsto na Portaria MF nº 1.584, não há destaque nesses editais para condições mais favorecidas às micro e pequenas empresas, uma vez que as teses envolvidas nesses Editais acabam por excluir esse grupo. Já no caso dos Editais de pequeno valor, podemos considerar exatamente o contrário, uma vez que o contencioso de pequeno valor faz parte do universo das micro e pequenas empresas.

Mesmo assim, o Edital PGFN nº 1/2022 foi dedicado exclusivamente ao contencioso de pequeno valor inscrito em dívida ativa e relativo aos tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte participantes do Simples Nacional.

Conforme temos observado, o tratamento diferenciado a esse setor tem se destacado desde a análise da Lei nº 13.988 e nas demais portarias reguladoras da transação decorrentes dessa Lei, assim como nos Editais de transação até especificamente o Edital PGFN nº 1/2022.

Toda essa atenção e tratamento diferenciado ao setor tem suas origens na importância que as micro e pequenas empresas desempenham na economia. Em julho de 2023, a Agência Brasil publicou matéria onde o presidente do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), informou que o setor representa quase 30% do produto interno bruto, respondendo por 70% dos novos empregos criados com carteira assinada em maio de 2023, sendo os maiores responsáveis pela criação e manutenção de empregos formais na economia.²⁰⁴

Confirmando a importância do setor, a Lei nº 13.999, de 18 de maio de 2020, instituiu o Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Pronampe), com o objetivo de desenvolver e fortalecer os pequenos negócios, fornecendo linhas de crédito para investimento e formação de capital de giro. Em suas disposições finais, o artigo 13 estabelece que o Poder Executivo fica autorizado a adotar o Pronampe como política oficial de crédito em caráter permanente, após expirado o prazo para contratações previsto na Lei, mantendo o tratamento diferenciado e favorecido, com o objetivo de consolidar os pequenos negócios como agentes de sustentação, transformação e desenvolvimento da economia nacional.²⁰⁵

Dessa forma, a utilização da transação como forma de induzir e incentivar as micro e pequenas empresas a buscarem sua regularização em condições mais favorecidas que os demais vem ao encontro de uma política pública dedicada ao setor, conforme verificamos nas normas e Editais analisados.

Nesse último grupo de Editais analisados, decorrentes da Portaria MF nº 1.584 e antecessoras, verificamos que as características extrafiscais mais evidentes se encontram manifestadas no Edital PGFN nº 1/2022, uma vez que possui finalidade mais incentivadora e menos arrecadatória em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional. Nos demais editais, essas características são mais deduzíveis, uma vez que o objeto central da transação acaba por restringir a um grupo específico de contribuintes o acesso aos benefícios da transação, como o caso de débitos de pequeno valor, onde empresas de maior porte com evidente capacidade de pagamento não poderiam acessar e as transações relativas ao contencioso de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Nesse último as teses definidas

²⁰⁴ Matéria da Agência Brasil disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-07/micro-e-pequenas-empresas-criam-sete-de-cada-10-empregos-no-pais>.

²⁰⁵ Art. 13. Fica o Poder Executivo federal autorizado a adotar o Pronampe como política oficial de crédito de caráter permanente com tratamento diferenciado e favorecido, nas mesmas condições estabelecidas nesta Lei, com o objetivo de consolidar os pequenos negócios como agentes de sustentação, transformação e desenvolvimento da economia nacional.

são relativas a casos envolvendo grandes empresas com distribuição de lucros e pagamento de ágio em negócios envolvendo matriz e filiais no país e no exterior.

Portanto, podemos concluir que o Edital PGFN nº 1/2022 e 16/2020, possuem características extrafiscais, com maior evidência no primeiro e, em parte no segundo, conforme explicado anteriormente. Já os Editais conjuntos PGFN e RFB também possuem, em parte, características extrafiscais ao buscarem estabelecer novo paradigma de relação entre contribuinte e administração tributária buscando diálogo e utilização de meios adequados à solução de litígios de disseminada e relevante controvérsia jurídica, conforme objetivos estabelecidos na Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023.

3.2. Os objetivos e finalidades extrafiscais na transação tributária.

Neste tópico, trataremos dos objetivos e finalidades, ou propósitos, identificados nas normas analisadas sobre a transação tributária. De fundamental importância no reconhecimento de normas indutoras de comportamento, a finalidade é tratada como parte necessária para a caracterização de uma norma extrafiscal, enquadrando-se no sentido estrito do termo extrafiscalidade, segundo PASCALI e DELIGNE²⁰⁶. Ressaltando sua importância, LEÃO apresenta a finalidade buscada por meio da norma indutora como o principal parâmetro para a validação da própria norma²⁰⁷. Os objetivos, por sua vez, são estabelecidos pelo próprio Estado para o cumprimento das finalidades a serem alcançadas. Para Tanto, o Estado deve utilizar-se de todos os instrumentos necessários, como a extrafiscalidade, para alcançar esses objetivos, conforme menciona TORRES em seu estudo²⁰⁸.

Começando pela Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que trouxe a finalidade e os objetivos mais amplos da transação tributária, apresentados em sua exposição de motivos, a EM nº 268, de 6 de setembro de 2019, serviu de base para edição e início do processo legislativo da Medida provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.

²⁰⁶ PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 51.

²⁰⁷ LEÃO, Martha Toríbio. Controle da Extrafiscalidade. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 98.

²⁰⁸ TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 123-140. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 136

Na EM nº 286, podemos observar que ela apresenta os objetivos de natureza tributária como a recuperação de créditos tributários, a necessidade de regulamentação da transação tributária em âmbito federal, a redução da litigiosidade no processo administrativo fiscal e o aumento da arrecadação tributária. Mas também acrescenta outros objetivos de natureza indutora, com a finalidade de mudar o comportamento do contribuinte perante a Administração Tributária, como no caso dos recorrentes parcelamentos fiscais. Dentre esses objetivos podemos mencionar a formação de um modelo de autocomposição que se afasta do meramente arrecadatório, a distinção entre os contribuintes devedores com maior ou menor capacidade de pagamentos e o oferecimento de propostas diferentes para cada caso, ao invés de um modelo com proposta única de parcelamento extraordinário para todos, sem nenhuma distinção, como havia sido feito até então.

A Lei nº 13.988 ao disciplinar a transação individual ou por adesão, incorporou esses objetivos ao relacionar os benefícios que podem ser oferecidos e as condições e exigências a serem cumpridas pelos contribuintes devedores em cada caso e as concessões a serem oferecidas pela Administração, de acordo com a situação individual dos contribuintes. Além disso, a norma especifica que se aplica a transação a créditos de natureza tributária e não tributária, estendendo a outras situações, que não envolvem necessariamente a arrecadação de tributos, a utilização da transação.

Também na Lei nº 13.988 temos concretizado o objetivo de oferecer tratamento diferenciado ao grupo constituído pelas microempresas e empresas de pequeno porte, além de instituições de ensino, Santas Casas de Misericórdia, cooperativas e organizações da sociedade civil, que mantém parcerias com o Estado, nos termos da Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014²⁰⁹. A finalidade é a de incentivar e fomentar o desenvolvimento desse setor econômico, conforme mencionado anteriormente, oferecendo a esse grupo benefícios e condições mais vantajosas nas transações tributárias. Tal tratamento, como verificamos, foi replicado nas demais normas infralegais a respeito de transação tributária.

Dessa forma, a Lei nº 13.988 trouxe tanto objetivos e finalidades de natureza tributária, quanto objetivos indutores de comportamentos e finalidades de natureza não tributária, corroborando a doutrina apresentada por SCHOUERI, que afirma que todos os tributos têm efeitos indutores e arrecadadores, em menor ou maior grau, conforme a sua

²⁰⁹ BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l13019.htm, acesso em 12 fev. 2024.

finalidade.²¹⁰Na mesma linha, LEÃO indica que mesmo normas extrafiscais não deixam de ter natureza tributária.²¹¹

As alterações promovidas na Lei nº 13.988 mantiveram ou reforçaram os objetivos e finalidades extrafiscais, como foi o caso da primeira alteração promovida pela Lei nº 14.375, de 21 de junho de 2022 e da segunda alteração feita por meio da Lei nº 14.689, de 20 de setembro de 2023, sendo a primeira estabelecendo a transação para resolução de contencioso envolvendo créditos de natureza não tributária, oriundos de dívidas ao programa do Fundo de Financiamento Estudantil (Fies) e a segunda alteração inclui o parágrafo 4º ao artigo 17, que dá tratamento diferenciado à pessoa natural, empresa de pequeno porte ou microempresa, aumentando o limite de desconto de 65 para 70% e o prazo máximo de quitação de 120 para 145 meses, reforçando o tratamento diferenciado destinado a esse setor econômico específico.

Na mesma linha, a Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021, estabeleceu ações emergenciais e temporárias destinadas ao setor de eventos, para compensar os efeitos decorrentes das medidas de isolamento ou de quarentena, realizadas para enfrentamento da pandemia do coronavírus. Criando o Perse em seu artigo segundo, a Lei oficializou a transação por adesão ou individual como instrumento para socorro e recuperação de empresas em dificuldades em razão das consequências da crise criada pela pandemia. Dessa forma, fica claro que a finalidade buscada com a transação nesse caso é outra distinta da arrecadação tributária. Não que esta arrecadação não ocorra, houve pagamentos com a redução e os descontos oferecidos, mas esse não era o objetivo principal da norma, que apesar de ter a finalidade de promover o auxílio às empresas em dificuldade, também teve seus efeitos arrecadatórios em menor parte, não deixando de lado sua natureza tributária, conforme estudo de LEÃO, já mencionado.²¹²

Quando passamos a analisar as Portarias da PGFN, no período considerado, a situação de emprego para outras finalidades que não a arrecadatória fica mais evidente e a crise econômica causada pela pandemia do coronavírus teve influência direta nessa utilização.

Na Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022, que revogou duas portarias anteriores que tratavam do mesmo tema, verificamos que dois objetivos da norma citados expressamente em seu artigo terceiro refletem finalidades extrafiscais, como a manutenção da operação das empresas e a geração de emprego e renda aos trabalhadores. São eles o objetivo de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte

²¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022. p. 174.

²¹¹ LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015. p. 60.

²¹² *Ibidem*, p. 60.

e o de assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras uma nova chance para retomada do cumprimento voluntário de suas obrigações. Os outros três objetivos tratam de questões de natureza arrecadatória.²¹³

Por regulamentar a principal Lei sobre a transação, a Portaria não apresenta em sua maior parte, medidas de teor extrafiscal além dos objetivos citados e do tratamento diferenciado e direcionado ao grupo já destacado na Lei, que envolve as microempresas e empresas de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, cooperativas, instituições de ensino e organizações da sociedade civil com parcerias com o Estado, mas deixa o caminho pavimentado para que se utilize a transação tributária com outras finalidades não arrecadatórias, conforme verificamos nas análises anteriores do presente estudo.

Na da Portaria PGFN nº 9.924, de 14 de abril de 2020 que trata da transação extraordinária, podemos observar com mais intensidade as finalidades indutoras de comportamentos desejados aos contribuintes atingidos pela crise econômica gerada pela pandemia. Nesse caso, a portaria estabelece três objetivos em seu artigo segundo, o primeiro reproduz o constante da Portaria PGFN nº 6.757, que é o de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores; o segundo assegurar o equilíbrio entre a cobrança dos créditos e a capacidade de produção das empresas; e o terceiro assegurar que a cobrança dos créditos devidos seja a menos gravosa para os devedores pessoa física.²¹⁴

Com a transação tributária extraordinária, feita por meio de adesão a uma proposta da PGFN, espera-se que o contribuinte afetado pela crise da pandemia, busque medidas de

²¹³ Art. 3º São objetivos da transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira do sujeito passivo, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica;

II - assegurar fonte sustentável de recursos para execução de políticas públicas;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a equilibrar os interesses da União e dos contribuintes e destes com os do FGTS;

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para União, para o FGTS e para os contribuintes; e

V - assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para retomada do cumprimento voluntário das obrigações tributárias e fundiárias correntes.

²¹⁴ Art. 2º São objetivos da transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19), a fim de permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores;

II - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa da União seja realizada de forma a permitir o equilíbrio entre a expectativa de recebimento dos créditos e a capacidade de geração de resultados dos contribuintes pessoa jurídica; e

III - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os contribuintes pessoa física.

recuperação de sua situação econômica, mantendo sua capacidade produtiva e, com isso, mantenha os seus postos de trabalho evitando a perda de emprego e renda dos trabalhadores, também uma preocupação do Estado para evitar o agravamento ou a duração prolongada da crise, como verificamos na análise dos dispositivos da Portaria.

Na mesma linha, a Portaria PGFN nº 14.402, de 16 de junho de 2020, estabeleceu a transação excepcional, com os mesmos objetivos e finalidades da transação extraordinária, apenas acrescentando mais um, que na verdade é o desdobramento em dois do objetivo de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte, criando o objetivo de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores, conferindo maior destaque para essa parte do objetivo.²¹⁵

Na sequência, a Portaria PGFN nº 18.731, de 06 de agosto de 2020, disciplina os procedimentos necessários para realização da transação excepcional de débitos inscritos em dívida ativa das microempresas e empresas de pequeno porte, participantes do Simples Nacional. Ainda sob os efeitos da crise da pandemia e com objetivos voltados para superação dessa crise, a transação excepcional para empresas do simples teve um objetivo específico de estimular a melhoria do ambiente de negócios das micro e pequenas empresas, com manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda. Outros objetivos como redução da litigiosidade e recebimento de créditos originários de empresas devedoras do Simples Nacional, compõe o quadro de objetivos mais variados, mas que não deixar de ter sua parcela relevante de dispositivos extrafiscais, em razão da covid-19 e do incentivo específico ao ambiente de negócios das micro e pequenas empresas.²¹⁶

²¹⁵ Art. 2º São objetivos da transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos devedores inscritos em dívida ativa da União, em função os efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos créditos inscritos;

II - permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores;

III - assegurar que a cobrança dos créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma a ajustar a expectativa de recebimento à capacidade de geração de resultados dos devedores pessoa jurídica; e

IV - assegurar que a cobrança de créditos inscritos em dívida ativa seja realizada de forma menos gravosa para os devedores pessoa física.

²¹⁶ Art. 2º São objetivos da transação excepcional de débitos do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional):

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira das micro e pequenas empresas optantes do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (Simples Nacional), potencialmente provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos débitos inscritos em dívida ativa da União;

II - estimular a melhoria do ambiente de negócios das micro e pequenas empresas, com manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda;

III - estimular a assunção de compromissos recíprocos entre fisco e contribuinte, com o objetivo de assegurar a sustentabilidade do cumprimento das obrigações tributárias das micro e pequenas empresas e a previsibilidade dos impactos do inadimplemento sobre suas atividades (cooperative compliance);

De forma semelhante, a Portaria PGFN nº 21.561, de 30 de setembro de 2020, disciplinou os procedimentos para realização de transação excepcional de débitos de natureza não tributária decorrentes de operações de crédito rural, manteve ainda finalidade na ajuda e recuperação aos produtores e agricultores familiares da crise resultando da pandemia. A portaria relacionou três objetivos a serem buscados, que são já reproduzidos em outras normas, como o de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus; o de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores, que nesse caso são os trabalhadores rurais; e de assegurar o equilíbrio entre a cobrança dos créditos e a capacidade de produção dos agricultores e produtores rurais.²¹⁷

A Portaria PGFN nº 21.562, de 30 de setembro de 2020, instituiu o programa de retomada fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União. O programa incluiu as transações extraordinárias e excepcionais já em andamento, além de reforçar a finalidade buscada com essas transações, que é de ajuda às empresas afetadas pela pandemia e possibilitar a retomada da atividade econômica, passados os efeitos gerados pela crise.²¹⁸

Em razão de previsão expressa na Lei nº 13.988, que estabeleceu competência ao Ministério da Fazenda para regulamentar, a Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023, e a Portaria ME nº 247, de 16 de junho de 2020, revogada pela primeira, regulou a transação tributária por adesão de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor. Com os objetivos estabelecidos de natureza tributária em sua maioria, à exceção de um objetivo, que contemplou a finalidade extrafiscal buscada e mencionada na Exposição de

IV - assegurar a segurança jurídica e redução da litigiosidade;

V - assegurar que a cobrança dos créditos originários do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) seja realizada de forma a ajustar a expectativa de recebimento à capacidade de geração de resultados das micro e pequenas empresas.

²¹⁷ Art. 2º São objetivos da transação excepcional de débitos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR:

I - viabilizar a superação da situação transitória de crise econômico-financeira dos produtores rurais e agricultores familiares, potencialmente provocada pelos efeitos do coronavírus (COVID-19) em sua capacidade de geração de resultados e na perspectiva de recebimento dos débitos inscritos em dívida ativa da União;

II - permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego e da renda dos trabalhadores e produtores rurais;

III - assegurar que a cobrança dos créditos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR seja realizada de forma a ajustar a expectativa de recebimento à capacidade de geração de resultados dos produtores rurais e agricultores familiares.

²¹⁸ Art. 1º Esta Portaria institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União, consistente no conjunto de medidas com o objetivo de estimular a conformidade fiscal relativa aos débitos inscritos em dívida ativa da União, permitindo a retomada da atividade produtiva após os efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19).

Motivos nº 268, de 06 de setembro de 2019, que é o de estabelecer novo paradigma de relação entre a administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio.²¹⁹

Tal finalidade, aliada ao tratamento conferido especialmente ao grupo das microempresas e empresas de pequeno porte, como fomento para desenvolvimento específico desse setor, aponta para as finalidades distintas da natureza fiscal e arrecadatória contida nos demais objetivos da Portaria.²²⁰

Passando para os Editais, verificamos que os analisados no presente estudo foram decorrentes de comandos previstos em apenas duas Portarias: a Portaria PGFN nº 6.757, de 29 de setembro de 2022 e a Portaria MF nº MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023. Desconsiderando os Editais relativos apenas a prorrogação de prazo, temos três Editais publicados em relação à Portaria PGFN nº 6.757 e quatro Editais relativos à Portaria MF nº 1.584, em um total de sete Editais analisados no período considerado.

Em relação ao conteúdo desses editais, estes se limitam a operacionalizar a transação, estabelecendo de um modo geral quais são os contribuintes elegíveis para aquele Edital de transação, as modalidades propostas, os compromissos e obrigações do devedor, os procedimentos para adesão, os prazos envolvidos para adesão à transação e as hipóteses de rescisão da transação.

Por esta razão, não observamos nos Editais de transação elementos indicativos de utilização da transação para outras finalidades além das de natureza tributárias, demonstrando que a indicação inicial deste trabalho em analisar os Editais da PGFN para encontrar e identificar elementos que indicassem a utilização de natureza extrafiscal das transações tributárias não se sustentou. Entretanto, tais elementos acabaram por ser identificados nas Portarias regulamentadoras das transações, editadas pela PGFN, conforme verificamos nos

²¹⁹ Art. 3º São objetivos da transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor:

I - promover a solução consensual de litígios administrativos ou judiciais mediante concessões recíprocas;

II - extinguir litígios administrativos ou judiciais já instaurados sobre determinada controvérsia jurídica, relevante e disseminada;

III - reduzir o número de litígios administrativos ou judiciais e os custos que lhes são inerentes;

IV - estabelecer novo paradigma de relação entre administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; e

V - estimular a autorregularização e a conformidade fiscal.

²²⁰ Art. 7º No contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, as reduções ou concessões oferecidas no edital ficarão limitadas ao desconto de 65% (sessenta e cinco por cento) sobre o valor total do crédito, inclusive sobre o montante principal, e prazo máximo para quitação de cento e vinte meses.

Parágrafo único. Na hipótese de transação que envolva pessoa natural, microempresa ou empresa de pequeno porte, a redução máxima prevista no caput poderá ser de até 70% (setenta por cento) do valor total do crédito e o prazo para quitação de até cento e quarenta e cinco meses, observado o disposto no § 11 do art. 195 da Constituição Federal.

tópicos anteriores. Por regularem e preverem a publicação de editais, os objetivos estabelecidos para cada transação foram relacionados e indicadas as finalidades buscadas nas próprias portarias, dispensando essa providência para os Editais.

Em casos específicos, como as Portarias da PGFN relativas às transações extraordinárias e excepcionais, a publicação de editais não foi prevista e as transações foram diretamente efetivadas em sistemas informatizados próprios da PGFN, a partir da publicação das portarias e sem a necessidade de publicação de Editais. No caso desses dois tipos de transação previstos pelas Portarias PGFN nº 9.924 de 14 de abril de 2020 e nº 14.402, de 16 de junho de 2020, as evidências encontradas de utilização extrafiscal da transação foram as mais fortes, em razão da necessidade de se socorrer as empresas afetadas pela pandemia do coronavírus.

Dessa forma, as Portarias editadas pela PGFN se mostraram fontes importantes de dados para possibilitar o estudo de possíveis utilizações extrafiscais das transações tributárias, o que não seria possível verificar se ficássemos restritos à análise dos Editais de transação.

Com base nessas informações, voltamos à hipótese inicialmente levantada neste estudo, se houve utilização com finalidades extrafiscais do instrumento da transação tributária durante o período da crise econômica gerada pela pandemia do vírus da COVID-19, para concluir que essa hipótese se confirmou com base nas Portarias analisadas e suas finalidades evidenciadas de auxílio às empresas em dificuldades em razão da crise econômica causada pela pandemia do coronavírus, principalmente notadas nas Portarias de adesão às transações extraordinária e excepcional, além das envolvidas na Portaria relativa ao programa Perse.

Da mesma forma, de posse das informações obtidas das análises feitas nos normativos apresentados a respeito da transação tributária e sua utilização notadamente durante o período da pandemia de covid-19, temos condições de responder à pergunta proposta inicialmente no presente estudo, se há utilização de propósitos extrafiscais nas transações tributárias elaboradas por editais da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e quais seriam as principais finalidades extrafiscais e quais os destinatários dessas ações no âmbito das transações propostas por esses editais.

Respondendo de forma afirmativa, constatamos que a utilização da transação tributária para outras finalidades que não as de natureza fiscal foi bastante utilizada, notadamente durante o período da crise econômica gerada pela pandemia do coronavírus, conforme evidenciado nas análises anteriores, mas principalmente no conteúdo das Portarias PGFN nº 9.924 de 14 de abril de 2020 e nº 14.402, de 16 de junho de 2020, que tratam respectivamente das transações extraordinária e excepcional.

Com fundamentação principalmente nas Portarias editadas pela PGFN, as finalidades buscadas com as medidas extrafiscais abrangeram indução de comportamento do contribuinte perante o fisco, como descrito no objetivo de estabelecer novo paradigma de relação entre a administração tributária e contribuintes, primando pelo diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio, constante da Portaria MF nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023 e objetivo de estimular a melhoria do ambiente de negócios das microempresas e empresas de pequeno porte, presente na maioria das normas analisadas.

No período da crise econômica causada pela pandemia do coronavírus, as finalidades buscadas foram direcionadas para a recuperação da economia nacional e o socorro ou auxílio às empresas que tiverem seu funcionamento e operações afetadas pela crise, buscando que estas se recuperassem e mantivessem sua capacidade produtiva. Nesse caso, os objetivos utilizados para se alcançar essas finalidades apareceram nas Portarias analisadas como o de viabilizar a superação de situação transitória de crise econômico-financeira do contribuinte, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus; permitir a manutenção da fonte produtora e do emprego e renda dos trabalhadores; assegurar o equilíbrio entre a cobrança dos créditos e a capacidade de produção das empresas; e o objetivo de assegurar que a cobrança dos créditos devidos seja a menos gravosa para os devedores pessoa física.

De um conjunto formado por contribuintes com débitos inscritos em dívida ativa ou, em alguns casos em contencioso administrativo, podemos extrair os principais destinatários das medidas extrafiscais adotadas.

Durante o período da pandemia, as normas foram direcionadas principalmente para as empresas que sofreram perdas e prejuízos, correndo risco de comprometimento de sua operação e até fechamento, estes foram os principais destinatários das medidas elaboradas nesse período. Indiretamente, os trabalhadores dessas empresas foram destinatários dessas medidas, uma vez que a manutenção das operações da empresa, do emprego e da renda desses trabalhadores está relacionado às finalidades buscadas.

A Portaria PGFN nº 7.917, de 02 de julho de 2021, que incluiu as transações tributárias no programa Perse, relacionou diretamente como destinatários das medidas de recuperação econômica as empresas do ramo de hotéis, cinemas, empresas de serviços turísticos, casa de eventos, casas noturnas e de espetáculos, congressos, feiras, eventos esportivos, sociais ou culturais, simpósios, shows e festivais, buffets infantis e sociais, assim consideradas como pertencentes ao setor de eventos.²²¹

²²¹ § 1º Consideram-se pertencentes ao setor de eventos as pessoas jurídicas, inclusive entidades sem fins lucrativos, que exerçam as seguintes atividades econômicas, direta ou indiretamente:

Um outro setor específico aparece como destinatário de transações, com a finalidade de fomento e melhoria do ambiente de negócios das microempresas e empresas de pequeno porte, em alguns casos incluindo também instituições de ensino, cooperativas, Santas Casas de Misericórdia, pessoas naturais e organizações da sociedade civil, com as quais o Estado mantenha parcerias. Esse setor aparece também nas transações cuja finalidade é o socorro ou auxílio em razão da crise causada pela pandemia, demonstrando a prioridade declinada pelo Estado ao desenvolvimento e manutenção produtiva desse setor, incluindo-o em medidas extrafiscais utilizadas pela transação tributária.

Verificamos que o Estado teve uma impulsão decorrente da calamidade instalada pela pandemia do coronavírus, que levou a Administração a adotar medidas necessárias ao enfrentamento da crise, com a finalidade de proteção da economia nacional, com a preservação da capacidade produtiva das empresas, principalmente do setor de eventos e das micro e pequenas empresas. Para essa finalidade, o Estado lançou mão da transação tributária como uma das opções disponíveis para atender a essa demanda, em razão do risco existente de prejuízo à economia, afetando diretamente a arrecadação, que por sua vez causaria prejuízos a direitos básicos da população.

GOMES e GOMES, destacam em seu estudo que, embora o instituto da transação tenha sido concebido como um instrumento facilitador para resolução de litígios e aumento da arrecadação, inexistindo regras gerais tributárias para o resguardo da atividade econômica, o Estado optou por utilizar a transação como ferramenta de contenção dos efeitos econômico-sociais negativos da pandemia, diante do comprometimento da capacidade de geração de resultados e de produção dos devedores inscritos em dívida ativa.²²²

Segundo os autores, a utilização da transação em situações de calamidade teria tal relevância que seria inclusive motivo de afastamento da discricionariedade do Estado, passando a se constituir em uma obrigatoriedade para socorro aos contribuintes, que se encontram com sua capacidade produtiva comprometida e para garantia dos direitos básicos a todos vitimados pela situação de crise.²²³ Nesse sentido, discordamos apenas em relação à

I - realização ou comercialização de congressos, feiras, eventos esportivos, sociais, promocionais ou culturais, feiras de negócios, shows, festas, festivais, simpósios ou espetáculos em geral, casas de eventos, buffets sociais e infantis, casas noturnas e casas de espetáculos;

II - hotelaria em geral;

III - administração de salas de exibição cinematográfica; e

IV - prestação de serviços turísticos, conforme o art. 21 da Lei nº 11.771, de 17 de setembro de 2008.

²²² GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A transação tributária e sua (obrigatória) utilização em situações de calamidade pública: o caso da pandemia da Covid-19. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023. p. 84, 85.

²²³ Ibidem, p. 93.

questão da obrigatoriedade, uma vez que a transação tributária é apenas uma opção dentre outras disponíveis pelo Estado para enfrentamento de calamidades, podendo este escolher a melhor opção conforme a natureza da crise e suas causas para um efetivo enfrentamento.

Apesar de sua utilização distinta da original, nos casos analisados no presente estudo, a transação tributária continua sendo responsável por significativa arrecadação de tributos inscritos em dívida ativa ou em contencioso administrativo. Dados apontados pela PGFN e divulgados em seu relatório anual “PGFN EM NÚMEROS” demonstra que a regulamentação da transação tributária em âmbito federal trouxe incremento dos valores arrecadados e diminuição dos litígios. Segundo o relatório de 2024, desde o início da transação tributária, já foram negociadas mais de 6,3 milhões de inscrições em dívida ativa, que representaram um montante de R\$ 558 bilhões negociados em mais de 2,3 milhões de acordos de transação celebrados.²²⁴ A tabela a seguir demonstra a evolução dos valores negociados e arrecadados conforme dados informados pela PGFN, a partir do ano de 2020.

PGFN EM NÚMEROS – TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA				
PUBLICAÇÃO	2021	2022	2023	2024
DADOS	2020	2021	2022	2023
VALOR NEGOCIADO	81,9	221	189	134,8
VALOR ARRECADADO	3,8	6,34	14,1	20,7

Fonte: Elaborado pelo autor.

Como podemos observar nos dados acima, a transação continua mantendo sua importância e natureza tributária, servindo ao Estado na arrecadação de seus tributos inscritos em dívida ativa. Entretanto, o próprio Estado buscou com a mesma transação outras finalidades, que estão refletidas em menor parte na arrecadação, mas que se materializaram em induzir comportamentos para socorrer ou fomentar o desenvolvimento de setores específicos da economia.

Os dados também indicam que os efeitos da pandemia combatidos pelas transações especificamente lançadas com essa finalidade, principalmente as transações extraordinária e excepcional, alcançaram um aumento significativo no valor negociado no ano de 2022 e

²²⁴ Dados apresentados nos relatórios anuais da PGFN, disponíveis em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/acesso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros>, acesso em 23 mar. 2024.

começando a diminuir no ano 2023, com o fim da pandemia, mantendo essa tendência de queda em 2024. Não há dados referentes a valores transacionados no ano de 2019.

O presente estudo buscou identificar essa utilização da transação tributária em outras finalidades distintas da arrecadação, aproveitando as normas editadas durante o período da crise causada pela pandemia do coronavírus, para vasculhar os normativos editados nesse período em busca dessas finalidades extrafiscais.

Nesse caso, verificamos que para algumas situações de crise, que envolvem o comprometimento da capacidade de produção das empresas afetadas e, em consequência, prejudicam a sua capacidade de pagamento dos tributos devidos e a folha de salários de seus empregados, comprometendo também a renda desses trabalhadores, gera um efeito nocivo à economia nacional que precisa ser enfrentado e mitigado.

Cabe ao Estado decidir que ferramentas pretende usar no enfrentamento de crises econômicas, conforme juízo de conveniência e oportunidade a ser avaliado em cada situação. O emprego da transação tributária para essa finalidade demonstrou sua possibilidade de aplicação no período da pandemia, onde os efeitos da crise foram sentidos em nível nacional. Outras possibilidades de emprego podem ser estudadas e aplicadas, não se limitando às finalidades analisadas no presente estudo.

CONCLUSÃO

Diante de tudo que foi exposto neste trabalho de dissertação, as principais conclusões evidenciadas ao longo dos assuntos explorados nos Capítulos podem ser organizadas e sintetizadas conforme os seguintes apontamentos, que apresentamos a seguir.

1. As normas tributárias possuem em certa medida, tanto características fiscais quanto extrafiscais, conforme a finalidade principal que motivou a edição do normativo. Durante o período da pandemia do coronavírus, a principal finalidade foi o socorro às empresas afetadas pela crise econômica decorrente da pandemia e a proteção da economia nacional, em benefício das empresas dos setores afetados e de seus trabalhadores.

2. A principal norma utilizada durante o período da pandemia para finalidades extrafiscais foram as Portarias da PGFN, notadamente as que trataram das transações extraordinárias e excepcionais, com seus objetivos direcionados em ajudar as empresas afetadas pela pandemia, com descontos e benefícios nas negociações dos débitos inscritos em dívida ativa, direcionados a esses contribuintes em dificuldades.

3. As transações tributárias, uma vez utilizadas para induzir comportamentos, ou que busquem outro propósito que não o de natureza fiscal, podem ser objeto de controle de sua extrafiscalidade, segundo análise de critérios de eficácia, proporcionalidade, complementariedade, economicidade, subsidiariedade e cumprimento da finalidade para a qual foi editada a norma correspondente.

4. O tratamento diferenciado destinado aos contribuintes afetados pela crise econômica causada pela pandemia do coronavírus, com transações de seus débitos em condições mais vantajosas em relação aos demais contribuintes não afetados pela crise, pode indicar uma aparente violação ao princípio da igualdade, entretanto, essa diferenciação, ou restrição de direitos, deve estar justificada pelas finalidades que fundamentaram a edição da norma, sendo esse o seu principal parâmetro de validação.

5. A transação tributária deve atingir obrigatoriamente os objetivos extrafiscais a que se propõe, uma vez que a mitigação dos princípios fundamentais envolvidos, notadamente o da igualdade e, decorrente deste, o da capacidade contributiva, só podem ser tolerados se a realização das finalidades que justificaram sua construção, for suficientemente vantajosa a ponto de se tolerar tal diferenciação e, em consequência, tratamento diferenciado dos demais contribuintes.

6. As medidas extrafiscais podem ser objeto de controle. Uma vez que a norma indutora realize os seus objetivos extrafiscais, concretizando as finalidades que motivaram a sua criação, sua vigência deve ser objeto de revisão, a fim de cessar a mitigação imposta ao princípio da igualdade e o tratamento diferenciado de contribuintes.

7. Durante o período da pandemia, a utilização da transação tributária com finalidade extrafiscal foi utilizada como ferramenta de auxílio às empresas afetadas pela crise econômica causada pela pandemia do coronavírus, com finalidade de manter essas empresas em funcionamento, evitando a perda de postos de trabalho, com queda na renda dos trabalhadores e prejuízos à economia nacional.

8. A transação tributária com finalidade de prestar auxílio ou socorro a empresas em dificuldade possui similaridade com o instituto do “offer in compromise” utilizado no Direito americano, que tem como um de seus propósitos dar uma nova oportunidade de recomeço ao contribuinte. Ambos buscando que o contribuinte volte a cumprir regularmente suas obrigações fiscais.

9. Além das medidas direcionadas ao enfrentamento da pandemia do coronavírus, foram identificadas outras finalidades extrafiscais nas normas analisadas, como estabelecer novo paradigma de relação entre a administração tributária e contribuintes, primando pelo

diálogo e adoção de meios adequados de solução de litígio; evitar a edição de novos parcelamentos especiais; e de estimular a melhoria do ambiente de negócios de um determinado setor econômico.

10. O atual arcabouço normativo, apesar de não mencionar explicitamente, permite a utilização da transação tributária para finalidades diversas da arrecadação tributária, como ocorreu durante o período da crise gerada pela pandemia do coronavírus.

11. Cabe à União decidir, em juízo de oportunidade e conveniência, se é cabível a realização da transação para recuperação de créditos de natureza tributária ou não tributária, em situação que motivadamente atenda ao interesse público. Assim como foi feito durante o período da pandemia, a União pode empregar a transação tributária como ferramenta de enfrentamento em outras situações de crise, emergência ou calamidade, conforme a indicação de risco de comprometimento do funcionamento do próprio Estado e da manutenção das garantias e direitos básicos às empresas e pessoas envolvidas.

Encaminhamentos propostos

Conforme orientação do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa – IDP, todos os trabalhos no âmbito do Mestrado Profissional devem incorporar um encaminhamento para o mercado de trabalho, que deve estar escrito nas considerações finais ou conclusão do trabalho.

Nesta dissertação, concluímos que durante o período da crise causada pela pandemia do coronavírus, a transação tributária foi utilizada com finalidade de socorro às pessoas e empresas dos setores econômicos mais afetados pelas restrições impostas pela pandemia, finalidade essa diversa da natureza tributária a qual serve a transação.

Outras situações envolvendo crises e calamidades podem vir a ocorrer. Algumas crises em âmbito nacional como a pandemia não são comuns, mas tragédias locais, que afetam parte de um Estado ou até Municípios inteiros, podem ocorrer com maior frequência. No caso de enchentes e deslizamento de terras, como o desastre natural ocorrido em Teresópolis, no Estado do Rio de Janeiro em 2011,²²⁵ seria possível oferecer especificamente aos afetados pela calamidade, uma transação excepcional para enfrentar o período de crise e

²²⁵ Matéria disponível em: <https://oglobo.globo.com/rio/em-2011-temporal-deslizamentos-na-regiao-serrana-deixaram-918-mortos-25396469>, acesso em 24 mar. 2024.

recuperação da economia local, devastada pela água e deslizamentos, podendo a concessão dos auxílios ser limitada geograficamente.

Podendo afetar mais de um Estado da Federação, uma situação de crise causada por uma greve de caminhoneiros, pode interromper o abastecimento de várias cidades, prejudicando principalmente indústrias e comércio com a falta de reposição de estoques, principalmente combustíveis, e de insumos para produção.²²⁶ Da mesma forma, as empresas dos setores mais afetados poderiam receber auxílio para superação de situação transitória, como a transação excepcional ou extraordinária, em razão dos prejuízos da paralização de caminhoneiros causados à coletividade nos Estados afetados.

Dessa forma, considerando as conclusões decorrentes desse trabalho de dissertação, encaminhamos as seguintes propostas:

1) Alteração legislativa da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, de modo a tornar explícita a possibilidade de utilização da transação para outras finalidades, conforme a seguir apresentado:

Projeto de Lei que altera a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, para dispor sobre a utilização da transação tributária nas situações em que menciona.

O Congresso Nacional decreta:

Art. 1º A Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 1º.....
.....

§ 1º

I – Em casos de situação de emergência ou estado de calamidade pública, a União poderá instituir transação excepcional, para viabilizar a superação de situação transitória que afete a economia nacional ou local, permitindo a manutenção e recuperação da fonte produtora, emprego e renda dos trabalhadores; e

II – A transação excepcional deverá ser restrita aos contribuintes comprovadamente afetados pela causa da emergência ou calamidade.

..... .” (NR)

Art. 2º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação.

²²⁶ Matéria disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/bbc/2018/05/30/greve-dos-caminhoneiros-a-cronologia-dos-10-dias-que-pararam-o-brasil.htm>, acesso em 24 mar. 2024.

2) A fim de verificar se as finalidades extrafiscais empregadas nas normas analisadas na presente dissertação foram efetivamente alcançadas, sugerimos que as próximas pesquisas a serem realizadas em relação ao tema, busquem responder se as medidas extrafiscais adotadas pelas transações, propostas durante o período da pandemia do coronavírus, surtiram o efeito desejado e se foram efetivas em recuperar as empresas dos setores afetados pela crise causada pela pandemia do coronavírus.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar. Transação tributária no Direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023.

ASSUNÇÃO, Mateus Carneiro. A transação tributária e o projeto de lei nº 5082/2009. **Revista da AGU**, Brasília, n. 29, p. 267-293, 2011. Disponível em: file:///C:/Users/90564138720/Downloads/154-436-1-PB.pdf. Acesso em 10 jan. 2023.

AVELINO, Murilo Teixeira; PEIXOTO, Ravi de Medeiros. Transação tributária: novo paradigma da autocomposição a partir da Lei nº 13.988/2020. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 59, n. 233, p. 61-82, jan./mar. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/233/ril_v59_n233_p61, acesso em 28 nov. 2022.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. **Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 11, setembro/outubro/novembro, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>, acesso em 27 dez 2022.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; PINHEIRO, Hendrick; BASSO, Bruno Bartelle. Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. **Sequência Estudos Jurídicos e Políticos**, [S. l.], v. 41, n. 85, p. 287–308, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>, acesso em 29 nov. 2022.

BERNARDES, Flávio Couto; LEMOS, José Francisco. Análise da extrafiscalidade na estrutura da norma jurídica tributária. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 107-122. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade: identificação, fundamentação, limitação e controle**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BORGES, Antônio de Moura; TEODOROVICZ, Jeferson. Políticas públicas tributárias e o combate a pandemias: o caso “coronavírus” e os reflexos na política tributária brasileira. **Revista Argumentum**, Marília, v.23, n. 2, p. 609-634, mai./ago. 2022. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1394>, acesso em 26 nov.2022.

BORGES, Sabrina Rafaela Pereira; RECH, Ilírio José. **A falácia dos parcelamentos fiscais para a solvência corporativa**. In: XIV Congresso ANPCONT, 2020, Foz do Iguaçu. Anais do XIV Congresso ANPCONT. Foz do Iguaçu, 2020, v.1, p. 1-14. Disponível em: https://anpcont.org.br/pdf/2020_CFF431.pdf, acesso em 12 dez. 2022.

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 12/05/2022.

BRASIL. [Código Tributário Nacional (1966)]. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL, [Código Civil (2002)]. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 10/05/2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 93, de 04 de fevereiro de 1998. Brasília, DF. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/1998/leicomplementar-93-4-fevereiro-1998-363611-normaatualizada-pl.html>, acesso em 24 set. 2023.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm, acesso em 12 set. 2023.

BRASIL. Exposição de Motivos da MP nº 899, de 16 de outubro de 2019. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Exposição de Motivos da MP nº 1.090, de 30 de dezembro de 2021. Brasília DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Exm/Exm-MP-1090-21.pdf, acesso em 23 set. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10101compilado.htm, acesso em 23 dez. 2023.

BRASIL. Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110522.htm#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20o%20Cadastro%20Informativo,federais%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%A2ncias, acesso em 23 set 2023.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/113019.htm, acesso em 12 fev. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Brasília, DF. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/113988.htm, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Lei nº 13.999, de 18 de maio de 2020. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2020/lei/113999.htm, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Lei nº 14.148, de 03 de maio de 2021. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2019-2022/2021/lei/114148.htm, acesso em: 23 set. 2023.

BRASIL. Portaria do Ministério da Economia nº 247, de 16 de junho de 2020. Disciplina os critérios e procedimentos para a elaboração de proposta e de celebração de transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e no de pequeno valor. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria do Ministério da Fazenda nº 1.584, de 13 de dezembro de 2023. Dispõe sobre transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135260>, acesso em 12 mar. 2024.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 6.757, de 29 de julho de 2022. Regulamenta a transação na cobrança de créditos da União e do FGTS. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274#2359088>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 9.924, de 14 de abril de 2020. Estabelece as condições para transação extraordinária na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na capacidade de geração de resultado dos devedores inscritos em DAU. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274#2359088>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 10.826, de 21 de dezembro de 2022. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, os requisitos formais, a documentação necessária e os procedimentos a serem observados uniformemente para a utilização de créditos líquidos e certos decorrentes de decisões transitadas em julgado para quitação de débitos inscritos em dívida ativa da União, na forma do art. 100, § 11, da Constituição. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127975>, acesso em 24 set. 2023.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 14.402, de 16 de junho de 2020. Estabelece as condições para transação excepcional na cobrança da dívida ativa da União, em função dos efeitos da pandemia causada pelo coronavírus (COVID-19) na perspectiva de recebimento de créditos inscritos. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=110357>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 18.731, de 06 de agosto de 2020. Estabelece as condições para transação excepcional de débitos do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=111566>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 21.561, de 30 de setembro de 2020. Estabelece as condições para transação excepcional de débitos originários de operações de crédito rural e de dívidas contraídas no âmbito do Fundo de Terras e da Reforma Agrária e do Acordo de Empréstimo 4.147-BR, inscritos em dívida ativa da União. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-21.561-de-30-de-setembro-de-2020-280525836>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 21.562, de 30 de setembro de 2020. Institui o Programa de Retomada Fiscal no âmbito da cobrança da dívida ativa da União. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=112776>, acesso em 21 set. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 8.798, de 04 de outubro de 2022. Disciplina o Programa de Quitação Antecipada de Transações e Inscrições da Dívida Ativa da União da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - QuitaPGFN, que estabelece medidas excepcionais de regularização fiscal a serem adotadas para o enfrentamento da atual situação transitória de crise econômico-financeira e da momentânea dificuldade de geração de resultados por parte dos contribuintes. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126532>, acesso em 28 dez. 2022.

BRASIL. Portaria da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 7.917, de 02 de julho de 2021. Estabelece procedimentos, requisitos e condições necessárias à realização de transação relativa ao Programa Emergencial de Retomada do Setor de Eventos (Perse). Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=118838&visao=anotado>, acesso em: 12 fev. 2024.

BRASIL. Portaria da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil nº 247, de 18 de novembro de 2022. Regulamenta a transação de créditos tributários sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127311#2388646>, acesso em 28 dez. 2022.

BRASIL. Edital PGFN de transação por adesão, nº 1 de dezembro de 2019. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação na cobrança da dívida ativa da União. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/2019/edital-transacao-por-adesao_1_2019.pdf, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Edital PGFN de transação por adesão nº 16, de agosto de 2020. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso

tributário de pequeno valor relativo ao processo de cobrança da dívida ativa da União. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/2020/edital-no-16_2020_transacao-tributaria-de-pequeno-valor.pdf, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Edital PGFN de transação por adesão, nº 2 de abril de 2021. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação na cobrança da dívida ativa da União suspensas por decisão judicial há mais de 10 (dez) anos. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/2021/edital-n-2_2021_divida-ativa-suspensa-por-decisao-judicial-ha-mais-de-10-anos.pdf, acesso em, 13 dez. 2023.

BRASIL. Edital PGFN de transação por adesão, nº 3 de agosto de 2021. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação na cobrança da dívida ativa do FGTS. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/transacao-na-divida-ativa-do-fgts/edital-n-3_2021_transacao-na-cobranca-da-divida-ativa-do-fgts.pdf, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Edital PGFN/RFB de transação por adesão, nº 11 de 19 de maio de 2021. Torna públicas as propostas da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=118215>, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Edital PGFN de transação por adesão, nº 1 de janeiro de 2022. Torna públicas propostas da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para adesão à transação no contencioso tributário de pequeno valor relativo ao processo de cobrança do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos por microempresas e empresas de pequeno porte (Simples Nacional) inscritos em dívida ativa. Brasília, DF. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/2022/edital-n-1-2022_transacao-de-pequeno-valor-do-simples-nacional.pdf, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL. Edital PGFN/RFB de transação por adesão, nº 9 de 03 de maio de 2022. Dispõe sobre a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica referente aos débitos de pessoas naturais ou jurídicas oriundos de amortização fiscal do ágio no regime jurídico anterior à Lei nº 12.973, de 2014. Brasília, DF. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=123828>, acesso em 13 dez. 2023.

BRASIL, Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Resolução nº 974, de 11 de agosto de 2020. Autoriza a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a celebrar transação individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa do FGTS, nos termos da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, observados os limites e condições estabelecidas. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-n-974-de-11-de-agosto-de-2020-271714035>, acesso em 13 dez. 2023.

BUISSA, Leonardo; BEVILAQUA, Lucas. Consensualidade na administração pública e transação tributária. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015. Disponível em: [\(PDF\) Consensualidade na Administração Pública e Transação Tributária | Lucas Bevilacqua - Academia.edu](#), acesso em 26 nov. 2022.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme de Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 155-186, abr./jun. 2016. Disponível em: <https://doi.org/10.25109/2525-328X.v.15.n.2.2016.636>, acesso em 27 nov. 2022.

CAVALCANTE, Lucas Ernesto Gomes; ZONARI, Mariana Luz. Transação tributária e renúncia de receita nos termos do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Controle: Doutrinas e artigos**, Fortaleza, v. 17, n. 2, p. 393-421, 2019. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7671495>, acesso em 12 mar. 2024.

CUNHA, Lilian. 600 mil mortes: o custo da pandemia para o Brasil. **CNN Brasil**, 08 out. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/saude/600-mil-mortes-o-custo-da-pandemia-para-o-brasil/>. Acesso em 23 dez. 2023.

DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo; LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **A extrafiscalidade e a concretização do princípio da redução das desigualdades regionais**. 1.ed. São Paulo: Quartier Latam, 2010.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. A intervenção estatal sobre a economia e a crise de 2008. **Revista CEJ**, v. 13, n. 47, p. 37-50, 2010. Disponível em: https://www.jfpe.jus.br/images/stories/docs_pdf/biblioteca/artigos_periodicos/LuizAlbertoGurgeldeFaria/Aintervencao_Cej_n47_2009.pdf. Acesso em: 10 jan. 2023.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. A transação tributária a serviço da consensualidade e da eficiência Administrativa: aspectos polêmicos sobre a viabilidade da transação tributária em face dos princípios constitucionais do Direito Administrativo. **RFD-Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, [S.l.], n. 27, p. 121-145, jun. 2015. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/12226>. Acesso em: 10 jan. 2023.

FERRAZ, Beatriz Biaggi. **Transação em matéria tributária**. Orientador: Julcira Maria de Mello Vianna Lisboa. Dissertação (mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Direito Constitucional e Processual Tributário, São Paulo 2018. Disponível em: <https://sapientia.pucsp.br/bitstream/handle/21753/2/Beatriz%20Biaggi%20Ferraz.pdf>. Acesso em 17 ago. 2022.

FERRAZ, Roberto. Intervenção do Estado na Economia por Meio da Tributação: a Necessária Motivação dos Textos Legais. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 20, p. 238–252, 2006. Disponível em: FERRAZ, R. Intervenção do Estado na Economia por Meio da Tri. Acesso em: 26 jan. 2023.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV** [online]. São Paulo, v. 10, n. 1, pp. 201-220, 30 out. 2014. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S1808-24322014000100008>, acesso em 29 nov. 2022.

GOMES, Daniel de Paiva; GOMES, Eduardo de Paiva. A transação tributária e sua (obrigatória) utilização em situações de calamidade pública: o caso da pandemia da Covid-19. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023.

GONÇALVES, Oksandro Osdival; BONAT, Alan Luiz. Análise Econômica do Direito, incentivos fiscais e a redução das desigualdades regionais. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v.20, n.121, p. 381-407, jun./set. 2008. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2018v20e121-1536>, acesso em 25 nov. 2022.

GONÇALVES, Oksandro Osdival. A superação da crise por meio da extrafiscalidade tributária: uma experiência Brasileira. In: ARAUJO, Fernando; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira (org); ALBUQUERQUE, Luciano Campos; CZELUSNIAK, Vivian Amafro (coord). **Em busca dos caminhos jurídicos e econômicos para a superação da crise**. 4. ed. p. 15-34. Curitiba: Editora Universitária Champagnat, 2016.

LEÃO, Martha Toríbio. **Controle da Extrafiscalidade**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latam, 2015.

LEÃO, Martha Toríbio. Contributo para o Estudo da Extrafiscalidade: a Importância da Finalidade na Identificação das Normas Tributárias Extrafiscais. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 34, p. 303–325, 2015. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/155>, acesso em: 29 dez. 2022.

LEÃO, Martha Toríbio. Extrafiscalidade: entre finalidade e controle,. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 167-186. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LOBATO, Valter de Souza; LEITE, Matheus Soares. A extrafiscalidade como fator essencial para o alcance da justiça distributiva em tempos de crise. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 187-206. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

LONDE, Carlos Rogério de Oliveira; GUEDES, Fernanda Antunes. Eventuais efeitos sancionatórios da extrafiscalidade e sua (in)adequação ao ordenamento jurídico pátrio. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 207-230. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

MUZZI FILHO, Carlos Victor.; GONÇALVES, Antonieta Caetano; QUADROS, Aparecida Dutra de Barros. O princípio da (in)eficiência no controle dos reiterados programas de refinanciamentos de débitos tributários federais (“refis”). **Revista da Faculdade de Direito**

do Sul de Minas, [S. l.], v. 34, n. 2, 2018. Disponível em: <http://45.79.197.60/index.php/revistafds/article/view/245>, acesso em: 29 nov. 2022.

NADAL, Victoria Werner. Transação no direito tributário em nível federal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 145, p. 265-284, 2021. Disponível em <https://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/370/176> , acesso em 12 mar. 2024.

NASCIMENTO, Fábio Severiano. Algumas Contribuições Teóricas da Análise Econômica do Direito no Estudo da Tributação. **Revista de Direito da Cidade - RDC**, [S.l.], v. 3, n. 1, p. 232-260, jun. 2011. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rdc/article/view/9932>. Acesso em: 26 jan. 2023

NUNES, Cleucio dos Santos; SILVA, Thiago Moreira. Transação Tributária: a Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, e sua inspiração no Direito norte-americano. **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário – RDIET**, Brasília, v. 15, n. 2, p. 378-397, jul./dez. 2020. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/article/view/12461>, acesso em 12 dez. 2022.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A transação em matéria tributária**. Orientador: Gerd Willi Rothmann. Dissertação (mestrado) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Departamento de Direito Econômico e Financeiro, São Paulo 2013. Disponível em: https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-03042017-140125/publico/Dissertacao_Mestrado_Phelippe_Toledo_Pires_de_Oliveira_INTEGRAL.pdf . Acesso em 28 dez. 2022.

ONU, Resolução da Assembleia Geral. Transformando nosso mundo: a agenda 2030 para desenvolvimento sustentável. Nova Iorque, 25 set. 2015. Disponível em: <https://documents.un.org/doc/undoc/gen/n15/291/89/pdf/n1529189.pdf?token=vDgX2M1QQmpnsJHXxy&fe=true>, acesso em 23 set. 2023.

PASCALI, Anita; DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Poder Judiciário e o controle das normas tributárias indutoras. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 49-68. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

PEREIRA, Ana Lucia Pretto; GIOVANINI, Ana Elisa Pretto Pereira. Arbitragem na administração pública brasileira e indisponibilidade do interesse público. **Quaestio Iuris (QI)**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 2, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/quaestioiuris/article/view/23491>, acesso em 12 mar. 2024.

PEREIRA, João Marcio Mendes.. Avaliação do projeto Cédula da Terra (1997-2002). **Estudos Avançados**, v. 26, n. 75, p. 111–136, maio 2012. Disponível em <https://www.scielo.br/j/ea/a/rSGWBzMQXFL793FjjG7JPcc/?lang=pt#>, aceso em 17 fev. 2024.

PIMENTA, Daniel de Magalhães; LIMA, Livia Igenes Ribeiro; MOURA, Rafael Braga. O alcance e os limites da extrafiscadade. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 87-106. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

RIBAS, Lídia Maria; PINHEIRO, Hendrick. Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, Fortaleza, v.38, n.2, jul./dez., 2018, p. 231-242. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/43935>, acesso em 28 nov. 2022.

ROBLES-LESSA, Moyana Mariano; PADILHA, Marcelo Fróes. Eficácia das medidas tributárias de suspensão e de parcelamentos em face da pandemia do coronavírus. In: CABRAL, Hildeliza Lacerda Tinoco Boechat; SILVESTRE, Gilberto Fachetti; GONÇALVES NETO, Ari (org.). **As relações jurídicas e a pandemia da covid-19**. 1. ed. e-book, p. 108-123, Campos do Goytacazes: Editora Encontrografia, 2020. Disponível em: <http://encontrografia.com/wp-content/uploads/2020/12/ebook-As-relacoes-juridicas-e-a-pandemia-de-COVID-19.pdf#page=108>. Acesso em: 07 fev. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2022.

SHOUERI, Luis Eduardo; GALENDI JUNIOR, Ricardo André. Irretroatividade e função extrafiscal do tributo: elementos para a superação definitiva da súmula nº 584 do STF. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 141-166. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro. Tributação e regulação econômica: contribuições para um modelo de Análise de Impacto Regulatório das normas tributárias indutoras. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 281, n. 2, p. 175–206, 2022. Disponível em: <https://hml-bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/86056>. Acesso em: 15 jan. 2023.

SEIXAS, Luiz Felipe Monteiro; ALBUQUERQUE, Fernanda Lucena. Tributação indutora em tempos de pandemia: consequências, limites e oportunidades. **Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário – RDIET**, Brasília, V. 16, nº 2, p. 143 – 183, Jul - Dez, 2021. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rdiet/article/view/12667>. Acesso em: 28 jan. 2023.

SEVERINE, Tiago Vasconcelos. Transação em matéria tributária no direito brasileiro. **Revista Jurídica da Presidência**, Brasília, v.11, n.95, p. 107-131, jan. 2010. Disponível em: <https://doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2010v11e95-228>, acesso em 29 nov. 2022.

SILVA, Eduardo Pacheco Sousa Cruz. **Transação tributária federal: análise de impacto legislativo da lei nº 13.988/2020**. Orientador: Celso de Barros correia Neto. Dissertação (mestrado) - Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa, Escola de Direito e Administração Pública, Brasília 2022. Disponível em: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/3855/1/DISSERTACAO_EDUARDO%20SOUSA%20PACHECO%20CRUZ%20SILVA_MESTRADO%20EM%20DIREITO_2022.pdf. Acesso em 18 ago. 2022.

SILVA, Hendrick Pineiro da; RIBAS, Lídia Maria L. R. Transação tributária como ato-negócio administrativo: uma perspectiva de colaboração. **NOMOS: Revista do Programa de**

Pós-Graduação em Direito da UFC, Fortaleza, v.35, n.1, 2015, p.157-173. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/21686>, acesso em 27 dez. 2022.

TEIXEIRA, Alexandre Alkimin; FELIPE, Heitor Ribeiro. A extrafiscalidade como critério de modulação dos efeitos nas decisões em matéria tributária. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo (org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 11-30. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BORGES, Antônio de Moura. Coronavírus e Políticas Públicas Extrafiscais Anticíclicas no Contexto Brasileiro. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, [S. l.], v. 17, n. 2, p. 170–192, 2022. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/index.php/ppgdir/article/view/124164>. Acesso em 13 jan. 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson; BEMVINDO, Jemima Feitosa; SANTOS, Leonardo Honório; BORGES, Antônio de Moura. Políticas públicas extrafiscais, o imposto de importação e o combate à pandemia (COVID-19). **IUS GENTIUM**, [S. l.], v. 12, n. 2, p. 5–38, 2021. Disponível em: <https://revistasuninter.com/iusgentium/index.php/iusgentium/article/view/593>. Acesso em: 07 fev. 2023.

TORRES, Heleno Taveira. Relação entre constituição financeira e constituição econômica. In: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo(org); LEITE, Matheus Soares (org); LOBATO, Valter de Souza (coord). **Extrafiscalidade: conceito, interpretação, limites e alcance**. 1. ed, p. 123-140. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

UNA-SUS, Universidade Aberta do SUS. Organização Mundial de Saúde declara pandemia do novo Coronavírus, Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.unasus.gov.br/noticia/organizacao-mundial-de-saude-declara-pandemia-de-coronavirus>, acesso em 12 set. 2023.

UNA-SUS, Universidade Aberta do SUS. OMS declara fim da Emergência de Saúde Pública de Importância Internacional referente à COVID-19. Brasília, 2023. Disponível em: <https://www.unasus.gov.br/noticia/oms-declara-fim-da-emergencia-de-saude-publica-de-importancia-internacional-referente-a-covid-19>, acesso em 12 set. 2023.

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord). Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. 2ª ed. São Paulo. Thompson Reuters Brasil, Revista dos Tribunais, 2023.