

A política pública da transação tributária em contraposição com seu contexto político no Brasil

The public policy of settlement of tax disputes in opposition with its
political context in Brazil

<https://doi.org/10.32586/rcda.v24i1.1026>

José Ivan Ayres Viana Filho¹

Felipe Braga Albuquerque²

RESUMO

É investigado, neste artigo, quando a transação tributária objetivará ser uma política pública, bem como quando poderá ser empregada com finalidades políticas. No Brasil, essa forma de extinção do crédito tributário, em âmbito federal, foi regulada, pela primeira vez, sob um governo de direita, por meio de medida provisória que contornava o processo legislativo ordinário, o qual deveria ter se iniciado no Legislativo. Na Itália, fenômeno parecido ocorreu com o *concordato* e com a conciliação judicial. A metodologia utilizada foi exploratória, realizada por meio da pesquisa bibliográfica e documental existente sobre transação tributária, sobre teoria política e sobre políticas públicas. Considera-se que esse instrumento jurídico pode também ser empregado por um governo de esquerda, pois visa à redução de desigualdades entre sujeitos passivos, com base na distinção feita entre direita e esquerda por Bobbio (1995). Apesar disso, a direita também tem bons motivos para a sua implementação, pois proporciona um alívio fiscal para as empresas. E concluiu-se que a transação tributária será manejada como uma política pública quando concretizar a extrafiscalidade e reduzir as desigualdades sociais. Já o seu uso político é

1 Doutorando, mestre e graduado pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Especialista em Direito, Processo e Planejamentos Tributários pela Universidade de Fortaleza (Unifor). Atua como técnico judiciário da área judiciária na Escola Superior de Magistratura do Estado do Ceará. Professor substituto pela UFC, no Departamento de Direito Público. E-mail: ivanviana2013@gmail.com

2 Doutor em Direito Constitucional pela Universidade de Fortaleza, mestre em Direito pela Universidade de Fortaleza. Professor da Universidade Federal do Ceará, no Departamento de Direito Público. E-mail: felipe_direito@hotmail.com

observado quando não busca alcançar essas finalidades extrafiscais nem há apenas uma finalidade fiscal, mas outras antijurídicas e não isonômicas.³

Palavras-chave: transação tributária; teoria política; política pública.

ABSTRACT

It is investigated, in this paper, when the settlement of tax disputes will aim to be a public policy, as well as when it could be employed for political goals. In Brazil, this form of extinguishment of the tax liability was regulated, for the first time, under a right-wing government, through a provisional measure that bypassed the ordinary legislative procedure, which should have been started in the legislature. In Italy, a similar phenomenon occurred with the *concordato* and with the judicial conciliation. The methodology used was exploratory, carrying out bibliographic and documentary research about settlement of tax disputes, about political theory, and about public policy. It is considered that this legal instrument can also be used by a left-wing government, because it aims at reducing inequalities between taxable persons, based on the distinction made by Bobbio (1995). Despite this, for the right, there are good reasons for its implementation, because it provides fiscal relief for corporations. It was concluded that the settlement of tax disputes will be managed as a public policy when it materializes extrafiscality and reduces social inequalities. A for its political use, it is observed when it does not seek to achieve these extrafiscal purposes, nor is there only just a fiscal purpose, but other illegals and non-isonomic ones.

Keywords: settlement of tax disputes; political theory; public policy.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS – versão 3)



Data de submissão: 14/03/2025

Data de aprovação: 12/08/2025

Data de versão final: 24/08/2025

Data de publicação online: 15/12/2025

³ O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), Código de Financiamento 001, de 2023 a 2024, e da Fundação Cearense de Apoio ao Desenvolvimento Científico e Tecnológico (Funcap), a partir de 2025.

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária é um instituto jurídico que pode ser utilizado de forma benéfica tanto para o fisco quanto para o contribuinte, diante de um determinado caso concreto litigioso. Isso é viabilizado pelas concessões recíprocas, as quais devem haver entre os litigantes, por meio de um mecanismo extrajudicial de resolução de controvérsias, apesar de realizado, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), diante da existência de um litígio já instaurado. Ou seja, perante, por vezes, a existência de um processo judicial, para quem entenda que o litígio só surja judicialmente com a lide⁴. Mas há também quem considere que poderia ser verificado diante de um processo administrativo⁵.

Pode-se decompor os requisitos de determinado negócio jurídico, como é o caso da transação tributária, em certos planos: existência, validade e eficácia. Para esse acordo tributário acontecer, é necessário que existam necessariamente concessões recíprocas entre as partes. Para que valha perante a ordem jurídica, é necessária uma lei que a faculte ao sujeito ativo e ao sujeito passivo da obrigação tributária, indicando a autoridade competente para realizar a negociação em cada caso. Ademais, é preciso que já tenha sido instaurado um litígio, como mencionado anteriormente, seja por meio de um processo judicial ou administrativo. E só será eficaz se, efetivamente, importar na determinação do litígio e tiver como consequência a extinção do crédito tributário.

O fisco obtém um incremento arrecadatório que poderá financiar diversas políticas públicas, implementadas pelo Poder Executivo do momento. Além disso, objetivos extrafiscais e de redução das desigualdades sociais são possíveis de serem verificados com a própria celebração da transação tributária. Logo, a produção de efeitos pode ir muito além da mera determinação do litígio e da extinção do crédito tributário. Ao mes-

4 Cita-se, como exemplo de quem defende a transação tributária como só podendo ser realizada em processos judiciais, Moraes (1995).

5 Citam-se, nessa outra linha de entendimento, Martins Filho e Adams (2008).

mo tempo em que há esses aspectos vantajosos dessa política pública tributária, há aspectos políticos que podem torná-la contrária, inclusive, ao interesse público e à isonomia tributária.

E é essa contraposição de alguns desses aspectos vantajosos e desvantajosos da celebração da transação tributária que será explorada neste artigo. Inicialmente, abordando o contexto político da sua regulação no Brasil. Depois, investiga-se se essa medida é de um governo de direita ou de esquerda. Finalmente, serão distinguidas as situações em que esse instrumento jurídico pode ser utilizado como uma política pública ou ter uma má aplicação política.

Com isso, obtêm-se algumas das vantagens e das desvantagens da celebração da transação tributária. Definidos objeto e objetivo, adota-se o tipo de metodologia exploratória, a partir do método de pesquisa bibliográfica e documental sobre transação tributária, sobre teoria política e sobre políticas públicas.

2 O CONTEXTO POLÍTICO DA REGULAÇÃO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL

2.1 Contexto da aprovação da lei de transação tributária brasileira

Conforme mencionado na introdução, a transação tributária (forma de extinção do crédito tributário) se implementa por meio da celebração, pelo contribuinte e pela administração tributária, de um acordo que, mediante concessões mútuas, termina ou determina⁶ o litígio tributário. Os acordos de transação tributária são formas de resolução dos processos administrativos ou judiciais tributários em julgamento. Esses acordos levam em consideração a situação econômica dos contribuintes ou da própria dí-

⁶ Conrado e Camano (2023, p. 45) fazem a distinção entre terminação e determinação: “É que, enquanto o primeiro conceito (‘terminação’) remete à ideia de finalização do que estava em curso, o segundo (‘determinação’) teria maior abrangência, operando como verdadeiro ‘continente’ em relação àquele outro (seu ‘conteúdo’), de modo a alcançar tanto os conflitos correntes (para defini-los) como os vindouros, prevenindo sua formalização (ou, no vocabulário do Código Tributário Nacional, ‘determinando-os’)”.

vida, o que não ocorre nas hipóteses de parcelamento tributário (forma de suspensão do crédito tributário). Este, apesar disso, também é um instituto que permite a negociação tributária⁷.

Há pesquisa, com base na teoria dos jogos, que tenta demonstrar “[...] que a complexidade tributária e os parcelamentos especiais repetitivos incentivam a desobediência tributária, mesmo o contribuinte” (Gomes; Cunha; Lara, 2023, p. 176). Essa política, mais conhecida como REFIS, “[...] é alvo de diversas críticas, especialmente porque qualquer contribuinte goza do direito aos benefícios, tanto sonegadores contumazes, quanto o devedor eventual” (Cavalcante, 2019, p. 303-304). No entanto, segundo Fernando Scaff (2014), se, porventura, nessas leis de parcelamento, existir a exigência de concessões mútuas, estar-se-á diante de uma transação tributária.

A existência da previsão normativa da transação tributária, no Brasil, “[...] coincide com o próprio florescimento de sua disciplina, na segunda metade do século XIX, com a edição do Código Tributário Nacional” (Pinheiro, 2021, p. 29), nunca tendo sido, desde então, regulado de maneira definitiva e permanente no âmbito federal. Foi apenas no governo Bolsonaro que essa forma de extinção do crédito tributário conseguiu ser implementada, pela primeira vez, em âmbito federal, mesmo antes da pandemia da covid-19, por meio da Medida Provisória (MP) n.º 899 de 2019, posteriormente convertida na Lei n.º 13.988 de 2020.

Paralelamente a essa crise sanitária e econômica de nível pandêmico, segundo Saraiva Neto (2023), ainda se tentou, por meio do Projeto de Lei n.º 4.728/2020, de autoria do Presidente do Senado Federal, Rodrigo Pacheco, propor a reabertura do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), de 2017, como mais uma espécie de Refis. O senador,

⁷ Conrado e Camano (2023, p. 45), fazem a distinção entre terminação e determinação: “É que, enquanto o primeiro conceito (‘terminação’) remete à ideia de finalização do que estava em curso, o segundo (‘determinação’) teria maior abrangência, operando como verdadeiro ‘continente’ em relação àquele outro (seu ‘conteúdo’), de modo a alcançar tanto os conflitos correntes (para defini-los) como os vindouros, prevenindo sua formalização (ou, no vocabulário do Código Tributário Nacional, ‘determinando-os’).”

relator e líder do governo, Fernando Bezerra, apresentou substitutivo para esse projeto de lei, incluindo medidas para o aprimoramento da transação tributária, o que contou com o apoio da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e do Ministério da Economia, apesar de os descontos serem inferiores aos concedidos pelo Refis.

Ainda, para Saraiva Neto (2023), apesar da aprovação em dois turnos na Câmara dos Deputados, essa proposta legislativa não vingou. E o texto que aprimorava a transação tributária foi transportado para o Projeto de Lei de conversão da Medida Provisória n.º 1.090/2020, tendo sido aprovado e convertido, posteriormente, na Lei n.º 14.375/2022. Esse fato, segundo ainda Saraiva Neto (2023, p. 106), representou “[...] um grande trunfo do Governo e de advogados pró-transação contra a retomada de programas de REFIS”. Com base nisso, para Becho e Federighi (2021), a transação tributária foi regulada com o objetivo de ampliar a arrecadação e aumentar o *superávit* primário.

Camano e Conrado (2023, p. 37) descrevem o ambiente em que se editou a MP 899/2019, convertida, posteriormente, na Lei 13.988/2020, em que “[...] esse diploma reflete o percurso firmado nos normativos da PGFN, especialmente os que se seguiram à vigência do Código de Processo Civil de 2015”. Já se notava, antes mesmo desse marco normativo, a busca pela recuperação do crédito tributário, com procura da redução da litigiosidade, através da demonstração da existência de uma “[...] segregação (oportunistíssima) dos dois grandes blocos temáticos que correspondem aos planos de atuação do órgão (‘cobrança’ e ‘contencioso’)” (Camano; Conrado, 2023).

2.2 A medida provisória como uma prática de infralegalismo autoritário do governo Bolsonaro, mas que, no caso da transação tributária, foi favorável ao país

De acordo com Lenza (2024, p. 658) “a medida provisória [...] substituiu o antigo decreto-lei [...], recebendo forte influência dos *decre-*

ti-legge da Constituição italiana, de 27 de dezembro de 1947, cujo art. 77 permite a sua adoção *in casi straordinari di necessità e d'urgenza*". Essa espécie normativa foi inserida na Constituição de 1988 de última hora:

[...] as medidas provisórias não constavam da enumeração do art. 59 como objeto do processo legislativo, e não tinham mesmo que constar, porque sua formação não se dá pelo processo legislativo. São simplesmente editadas pelo Presidente da República. A redação final da Constituição não as trazia nessa enumeração. Um gênio qualquer, de mau gosto, ignorante, e abusado, introduziu-as aí, indevidamente, entre a aprovação do texto final (portanto depois do dia 22.9.88) e promulgação-publicação da Constituição no dia 5.10.88 (Silva, 2014, p. 528-529).

A medida provisória é utilizada por governos minoritários, com interesses divergentes do Legislativo, mas pode ser um instrumento poderoso para um Executivo que detenha maioria parlamentar, em governos de coalizão (Figueiredo; Limongi, 1999), o que não era o caso do governo Bolsonaro. A regulamentação legal da transação tributária ocorreu a despeito de esse ex-presidente ser considerado o mais impotente da Nova República, sob a perspectiva legislativa, por conta da sua fragilidade no Congresso Nacional, optando por exercer suas prerrogativas institucionais (Vieira, 2023). O seu governo não conseguiu uma reforma constitucional nem promulgou leis contrárias aos valores e regras liberais. Ele, em vez disso, se valeu do *infralegalismo autoritário*:

Esse método privilegiou a implementação de uma agenda populista e autoritária por meio da edição de decretos, nomeações e ações no âmbito administrativo, orçamentário e burocrático, amparadas por pressões parainstitucionais sobre agentes públicos e voltadas para a erosão ou neutralização de diversos direitos e valores estabelecidos pela Constituição de 1988 (Vieira; Glezer; Barbosa, 2023, p. 592).

Essa estratégia não é nova, assemelhando-se às competências legislativas extraordinárias, tendo sido empregada nos Estados totalitários,

quando houve o trânsito do Estado Legislativo para o Estado Administrativo, em que houve a fusão do Poder Legislativo com o Poder Executivo (Prieto, 2012). Porém, não há que se confundir a edição de atos legais ou administrativos inconstitucionais com o constitucionalismo abusivo⁸, nos termos propostos por Landau, que seria usar os mecanismos legítimos de alteração constitucional com o objetivo de tornar uma determinada sociedade menos democrática (Landau, 2024). Houve também, nesse período pandêmico no Brasil, a utilização da mesma tática de normatização de regras (infralegalismo autoritário), que também não se confunde com o constitucionalismo abusivo proposto por Landau, adotada por governadores de estados-membros:

Na pandemia de Covid-19, governadores de estados-membros restringiam liberdades constitucionais por meio de decretos sucessivamente reeditados e prorrogados, sem passar nem mesmo pelas Assembleias Legislativas. Não havia critérios de responsabilização, já que tudo estava fora da Constituição e da ordem federativa. Tivemos um completo estado de exceção. Trabalhadores autônomos, lojas, lanchonetes e outras atividades tiveram que parar obrigatoriamente por força dos decretos estaduais, com prejuízos irreparáveis para trabalhadores e suas famílias. A Constituição, porém, diz que ‘é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer’ (art. 5º, XIII, CF). Os decretos, portanto, desprezaram dois fundamentos do Estado Democrático de Direito: os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV, CF) (Magalhães Filho, 2023, p. 37-38).

Nesse cenário brasileiro, foi perceptível que não havia influência do ex-presidente da República sobre o Supremo Tribunal Federal (STF), a ponto de cooptá-lo para uma política enviesada, havendo uma forte independência institucional entre os dois poderes. Houve, na verdade, diversos atritos entre estes, permitindo concluir que o STF se manteve independen-

⁸ “I define ‘abusive constitutionalism’ as the use of mechanisms of constitutional change in order to make a state significantly less democratic than it was before. In referring to the mechanisms of constitutional change, I focus here on formal rather than informal methods of change — constitutional amendment and constitutional replacement” (Landau, 2024, p. 195).

te (Santos; Duque, 2024). Com isso, Bolsonaro utilizou algumas outras medidas provisórias que destoavam do comportamento democrático esperado, ao dispor, por exemplo, na MP n.º 979 de 2020, sobre a designação de dirigentes *pro tempore* para as instituições federais de ensino, sem a necessidade de eleições (Aragão; Pack; Maggio, 2020).

Defende-se, neste artigo, que, apesar de a transação tributária ter aplicações políticas que desvirtuam a sua finalidade de atender o interesse público, pode-se dizer que, no geral, essa medida provisória, editada antes mesmo do início da pandemia da covid-19, dentro do contexto de infralegalismo autoritário do governo Bolsonaro, acabou sendo uma medida benéfica à sociedade brasileira e ao interesse público estatal, aumentando a arrecadação do país durante esse período sem que houvesse a necessidade de instituir novas contribuições, empréstimos compulsórios ou imposto sobre grandes fortunas⁹.

2.3 Ausência de questionamentos sobre a constitucionalidade da transação tributária no Supremo Tribunal Federal

Nessa disputa, de acordo com Vieira, Glezer e Barbosa (2023, p. 593; 602) entre Poder Executivo e Poder Legislativo, “[...] o STF apresentou uma postura menos incisiva no controle de atos e omissões do governo, em comparação com os anos seguintes [...]. Conforme os ataques à Constituição e à democracia aumentavam, o STF reagia de maneira mais contundente [...]” contra o bolsonarismo¹⁰. Não é fácil o papel das cortes supremas de cumprirem uma resistência democrática: “De um lado, uma

9 Havia vários projetos de lei no Congresso Nacional com o objetivo de instituir empréstimos compulsórios e imposto sobre grandes fortunas, bem como proposição acadêmica para a criação de novas contribuições: “Proposta n.º 5. Propõem a criação de uma Contribuição Social temporária com a alíquota de 20% sobre todas as receitas financeiras e quaisquer fundos, inclusive incidentes sobre Tesouro Direto, com isenção para pessoas físicas que, em 2019, tenham rendimento anual de até 5 vezes o limite da isenção anual de IRPF. Com essa medida, as entidades acreditam que a arrecadação geraria R\$ 60 bilhões anuais” (Teodorovicz, 2022, p. 627).

10 “O BOLSONARISMO é um alinhamento ideológico de direita no Brasil, baseado nos posicionamentos políticos de seu líder, Jair Bolsonaro [...]. O bolsonarismo é um fenômeno multidimensional que congrega diferentes vertentes da direita nacional em um mesmo projeto, com base ideológica” (Rennó, 2022, p. 147-148).

atitude passiva ou omissiva de cautela, para evitar o embate com líderes populistas, frustra a sua missão. De outra parte, o confronto aberto e solitário não costuma ter final feliz para os tribunais” (Barroso, 2022, p. 26).

Mas, em relação à transação tributária, não houve questionamentos na Corte Suprema do país quanto à sua constitucionalidade, apesar de parte da doutrina tê-la denunciado como sendo inconstitucional. Machado e Machado (2019) mencionam que a medida provisória, depois convertida na lei da transação tributária, seria inconstitucional por violar o princípio ou regra da legalidade tributária, por invadir matéria reservada à lei complementar e por instituir sanção política. Hugo de Brito Machado Segundo acrescenta a inconstitucionalidade formal do texto constitucional que veda o uso de medida provisória para disciplinar sobre Direito Processual Civil (Machado Segundo, 2019).

A despeito dessas críticas doutrinárias sobre a regulamentação do instituto no Brasil, a ausência de ações de controle concentrado questionando a validade e a constitucionalidade da MP n.º 899, de 2019, e da Lei n.º 13.988, de 2020, demonstra que a medida foi, em geral, benéfica para os contribuintes e para a sociedade.

Após essas breves considerações históricas, políticas e jurisprudenciais do contexto brasileiro de regulação da transação tributária no âmbito federal, passa-se à tese de que esse instituto é uma medida que pode ser empregada por um governo de esquerda, segundo as premissas de Bobbio, apesar de poder ser utilizada também por um governo de direita.

3 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UMA MEDIDA QUE PODE SER EMPREGADA POR UM GOVERNO DE ESQUERDA, MAS QUE PODE SER UTILIZADA TAMBÉM POR UM GOVERNO DE DIREITA

3.1 Distinção entre a transação tributária e o parcelamento

Para boa parcela dos doutrinadores, a transação tributária é uma medida que busca trazer uma isonomia material com relação aos parcelamentos indiscriminados que eram concedidos anteriormente, independentemente da condição econômica do devedor, que poderia ser privilegiado mesmo se fosse um grande sonegador. Nesse sentido, Felisberto menciona o seguinte:

Outro ponto que Fabrício Augusto de Oliveira (2018b) explora como demonstrativo de que o atual sistema tributário beneficia a elite financeira são os programas de renegociação de dívida tributária, que, na visão do autor, premiam maus pagadores. Por certo, entende-se que os programas de renegociação auxiliam pequenos contribuintes que não tem condições de quitar suas dívidas na integralidade, bem como garantem fluxo de caixa para os cofres públicos. Contudo, esses programas acabam por beneficiar grandes contribuintes, e podem estimular o não pagamento e a sonegação de tributos. Musse (2018) aponta que em programas como o ‘Refis’, mais de 68% dos parcelamentos especiais são concedidos para contribuintes com faturamento anual superior a R\$ 150 milhões, o que seria contraditório em meio a uma política que prega pela necessidade de austeridade fiscal (Felisberto, 2024, p. 111).

Com a implementação dessa política tributária, busca-se conferir maiores descontos para os contribuintes que realmente são mais merecedores de benesses fiscais, buscando-se atingir finalidades não só arrecadatórias, mas também extrafiscais (redução do desemprego, melhora do meio ambiente, estímulo à autorregularização, etc.). Por isso, a transação tributária é uma medida que poderia ser empregada por um governo de

esquerda, pois visa a redução de desigualdades entre sujeitos passivos tributários, apesar de ter sido regulada, no Brasil, em um governo de direita.

3.2 Distinção entre esquerda e direita, para Bobbio, a ética da responsabilidade de Weber e a transação tributária

De acordo com as lições de Bobbio, sobre essa visão diádica (esquerda e direita) da política:

[...] pretendo simplesmente reafirmar minha tese de que o elemento que melhor caracteriza as doutrinas e os movimentos que se chamam de ‘esquerda’, e como tais têm sido reconhecidos, é o igualitarismo, desde que entendido, repito, não como a utopia de uma sociedade em que todos são iguais em tudo, mas como tendência, de um lado, a exaltar mais o que faz os homens iguais do que o que os faz desiguais, e de outro, em termos práticos, a favorecer as políticas que objetivam tornar mais iguais os desiguais (Bobbio, 1995, p. 110).

Segundo Bobbio (1995, p. 111), “[...] qualquer problema referente à igualdade não pode ser corretamente apresentado se não se responde a três questões: Entre quem? em relação a quê? com qual critério?” Ademais, A liberdade pode ser de querer (livre-arbítrio) ou de agir. Nesta última opção, há vários sentidos, como a liberdade negativa, a liberdade de agir propriamente dita, e a liberdade de autonomia ou de obediência às leis que cada um prescreve a si próprio. Para ele, no entanto, nem sempre uma medida igualitária é limitadora da liberdade. E a igualdade na liberdade não exclui outras formas de igualdade (de oportunidade e de renda). Para Bobbio (1995), a visão diádica da política (“direita” e “esquerda”) depende de um fato acidental, no que diz respeito à política interna, que foi a sua utilização durante a Revolução Francesa. Para ele, é uma banal metáfora espacial, cuja função é apenas a de nomear, até os dias atuais, a persistente, porque essencial enquanto existirem conflitos, composição dicotômica do

universo político. Mesmo com a perda da força de um dos eixos durante a história, essa visão dual não sumiu. Em síntese, o que permite diferenciar a direita da esquerda é a diversa apreciação da igualdade. E ele acrescenta a díade liberdade-autoridade para distinguir a ala moderada da extremista, tanto na direita quanto na esquerda (extrema-esquerda, centro-esquerda, centro-direita e extrema-direita), apesar de concordar que a realidade é mais diversificada que este esquema, baseado apenas em dois critérios.

Tanto a transação tributária é uma medida de esquerda que, com a retomada do poder pelo atual presidente do Brasil, Luís Inácio Lula da Silva, houve a continuação e aperfeiçoamento da utilização desse instrumento jurídico como política pública. Mas essa postura contraditória da direita, ao implementar esse tipo de acordo tributário, em âmbito federal, pode ser explicada nos termos de Weber:

Nós precisamos ter clareza quanto ao fato de que todo agir eticamente orientado pode se encontrar sob duas máximas opostas fundamentalmente diversas: ele pode estar orientado por uma ‘ética da convicção’ ou por uma ‘ética da responsabilidade’. [...] Mas trata-se de uma oposição abissal se agimos de acordo com uma máxima ligada a uma convicção ética – dito de maneira religiosa: ‘o Cristo age de maneira correta e entrega o sucesso da ação nas mãos de Deus’, ou se, sob o domínio da máxima da ética da responsabilidade, temos de assumir o peso de nossas ações (Weber, 2015, p. 126).

Ao invés de uma ética de convicção, adotou-se uma ética de responsabilidade, a fim de atender aos anseios de certos setores econômicos que desejavam pela implementação da medida.

Isso porque o discurso neoliberal tem como característica, antes de tudo, o emprego de uma *violência conservadora da ordem do mercado*, por uma *armadura jurídica* construída para a sua sobrevivência, através não de um “Estado fraco”, mas de um “Estado ativista e eficaz” (Dardot; Guéguen; Laval; Sauvêtre, 2021). Por fim, o movimento mundial para a “resolução alternativa de conflitos” funciona como mecanismo que o discurso dominante torna atraente, através de práticas retóricas, como a busca

da conveniência de uma sociedade mais “harmoniosa” ou da remediação dos “excessos” pela confrontação judicial, que representam, na verdade, uma volta à tradição, ditado pelas necessidades de eficiência (Mattei; Nader, 2013).

3.3 O exemplo semelhante do *concordato* italiano

Um exemplo em que isso também aconteceu, apesar de não ter tido relação direta com a implementação da transação tributária¹¹, foi na Itália, em que, por meio do regresso ao instituto da “verificação com adesão” (*concordato*¹²) e da figura da conciliação judicial, na eleição de 1994, conseguiu-se implementar princípios da liberdade de mercado, declarando a instauração de uma nova relação entre o fisco e o contribuinte (Mosquetti, 1996). Essa eleição foi vencida por Silvio Berlusconi, por meio da *Forza Italia* (centro-direita), que governou o mesmo país de nascimento de Bobbio. Este, inclusive, escreveu seu livro sobre essa visão diádica entre direita e esquerda nesse mesmo ano, quando surge o primeiro governo de direita na república italiana (Trapani, 2016).

3.4 A política tributária da transação tributária brasileira como uma forma de “isentar” os grandes empresários que mereciam descontos mais vantajosos

Retornando ao contexto brasileiro, a política tributária da transação tributária foi uma forma alternativa que o governo Bolsonaro encontrou de “isentar” os grandes empresários. Na verdade, a isenção tributária é

11 A transação fiscal italiana (*transazione fiscale*) só foi introduzida no ano de 2006, com o escopo de se alinhar com os princípios da União Europeia. A norma tem origem em um instituto mais antigo, de 2002, chamado *transazione dei ruoli esattoriale* (transação de funções de arrecadação de impostos), mas que não foi bem compreendida pelos aplicadores do direito. Isso porque não teria ficado claro se a transação poderia referir-se não apenas a juros e multas, mas também aos impostos (Rold, 2018/2019).

12 “A primeira notícia histórica da aplicação de contratos fiscais remonta à metade do século passado na Itália com o instituto do *concordato tributario*, consistente em uma forma consensuada de apuração da base tributável na qual os produtores rurais, a partir de um órgão de representação paritária, fixavam a produtividade vegetal por unidade de área, o que mais tarde comporia uma pauta fiscal [...]” (Buíssa; Bevilacqua, 2015, p. 49).

uma forma de exclusão e não de extinção do crédito tributário. A isenção tributária exige, assim como a transação tributária, uma lei, de acordo com o artigo 176 do CTN. No entanto, a transação tributária, da forma como foi regulamentada no Brasil, necessitaria apenas da lei autorizadora, já publicada e promulgada (Lei n.º 13.988 de 2020), sendo implementada, na prática, por meio de diversos instrumentos infralegais da Procuradoria da Fazenda Nacional ou da Receita Federal.

Foi, portanto, uma maneira que o governo anterior encontrou de “isentar”, de uma forma mais fácil, devedores tributários que mereciam descontos mais vantajosos, por estarem apenas transitoriamente em uma situação excepcional e não serem considerados sonegadores contumazes, sem a necessidade de concordância do Parlamento. Por mais que quem conceda os descontos sejam outras instituições e não, propriamente, o chefe do Poder Executivo, houve uma desburocratização institucional para que essa tarefa fosse cumprida. Ao mesmo tempo, acabou por contribuir para uma nova compreensão de justiça tributária, assentada na prevenção e repressão da litigiosidade.

Conclui-se que a transação tributária é uma medida que pode ser empregada por um governo de esquerda, por visar reduzir as desigualdades de oportunidades, em relação às concessões de descontos, utilizando-se como um de seus critérios a maior ou menor regularidade fiscal do devedor tributário, por meio da apreciação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva. Mas governos de direita também possuem bons motivos para adotá-la, pois proporciona um alívio fiscal, além de segurança jurídica, para empresas que podem oferecer diversos produtos e serviços que o Estado não tem como prover, por vezes, por si só, aumentando a liberdade delas para investirem em seus próprios negócios.

4 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO UMA POLÍTICA PÚBLICA OU COMO UM INSTRUMENTO POLÍTICO

4.1 A transação tributária como uma política tributária

Segundo Przeworski (2019, p. 8), “[...] a democracia funciona quando os conflitos políticos são processados em liberdade e em paz civil”¹³. Para Weber (2015, p. 61-62), a política é “[...] a direção ou a influência exercida sobre a direção de uma associação política, portanto, hoje de um Estado.” Sobre a distinção entre a “política” e o político, cita-se a seguinte passagem de Mouffe:

Por ‘o político’ refiro-me à dimensão do antagonismo que pode tomar muitas formas e emergir em diferentes tipos de relações sociais. A ‘política’, por outro lado, indica o conjunto de práticas, discursos e instituições que procuram estabelecer uma certa ordem e organizar a coexistência humana em condições que são sempre conflituais porque são sempre afetadas pela dimensão do ‘político’. Considero que é apenas quando reconhecemos a dimensão do ‘político’ e entendemos que a ‘política’ consiste em domesticar a hostilidade e em tentar conter o potencial antagonismo que existe nas relações humanas que seremos capazes de formular o que considero ser a questão central para a política democrática (Mouffe, 2005, p. 11-23).

Com base nessas premissas, a transação tributária é uma política tributária que visa a domesticação do antagonismo político inerente à relação entre o fisco e os contribuintes. Com base em Weber, “o poder é definido como a probabilidade de um indivíduo impor sua vontade a outro, mesmo contra a resistência deste. Situa-se numa relação de desigualdade” (França; Santos, 2021, p. 39). Para Bauman (2014, p. 74), “de um lado está o poder, perambulando em segurança pela esfera global, livre do controle político e com a liberdade de escolher seus alvos; de outro está a política, espremida e destituída de todo e quase todo o seu poder, de seus músculos e dentes”.

¹³ “[...] democracy works when political conflicts are processed in liberty and civil Peace” (Przeworski, 2019, p. 8).

Porém, de acordo com Arendt (1999), política não pode ser considerada um jardim de infância, pois a obediência e o apoio, na política, representam a mesma coisa. Quem sofre a dominação, tem a capacidade de ser educado para o pensamento, conforme as suas lições, a fim de se libertar da banalidade do mal (Andrade, 2010). A justificativa para isso “[...] é que a política é uma questão de empoderamento, motivo pelo qual ela não pode tolerar a fraqueza.” (Bauman, 2014, p. 90).

4.2 A transação tributária como uma política pública

Essa circunstância não impede que o fisco redesenhe formas alternativas de resolver seus conflitos, utilizando políticas públicas. Estas são ações governamentais, visando realizar objetivos sociais determinados ou concretizar um direito, consistindo num conjunto de medidas articuladas coordenadamente, por meio de um programa e de um processo. Essa conceituação é formulada por Bucci, embora ela considere que seja plausível considerar que não exista um conceito jurídico de políticas públicas, explicando o seguinte sobre o seu funcionamento:

As políticas, diferentemente das leis, não são gerais e abstratas, mas, ao contrário, são forjadas para a realização de objetivos determinados. [...] Por esse raciocínio, as políticas públicas corresponderiam, no plano jurídico, a diretrizes, normas de um tipo especial, na medida em que romperiam as amarras dos atributos de generalidade e abstração – que extremam as normas dos atos jurídicos, esses sempre concretos –, para dispor sobre matérias contingentes. Na pirâmide kelseniana, tais normas não seriam de fácil acomodação. [...] Como tipo ideal, a política pública deve visar a realização de objetivos definidos, expressando a seleção de prioridades, a reserva de meios necessários à sua consecução e o intervalo de tempo em que se espera o atingimento de resultados.’ Decompondo-se o conceito proposto, extraem-se os elementos de estruturação a seguir comentados: ação-coordenação, processo e programa (Bucci, 2006, p. 14-47).

“Entende-se política pública como uma atividade, um conjunto organizado de normas e atos unificado pela sua finalidade” (Ribas; Pinheiro, 2018, p. 233). O *policymaker*, de acordo com Secchi (2012), dentre os vários mecanismos que dispõe para a indução de comportamentos, possui a possibilidade de influenciá-los com estímulos positivos pela premiação. E, na transação tributária, é essa a estratégia que deve ser buscada.

Ainda, segundo Secchi (2012, p. 41), o *policy cycle*, no seu modelo ideal, possui alguns passos: “[...] definição do problema, estabelecimento de objetivos, construção de soluções, decisão sobre alternativas estudadas [...].” No entanto, em situações de alta complexidade, o elemento político é mais intenso do que o elemento técnico, fazendo com que haja a necessidade de construção de outros modelos, como o *incremental* de Charles E. Lindblom, que possui as seguintes características:

- 1) problemas e soluções são definidos, revisados e redefinidos simultaneamente e em vários momentos da tomada de decisão;
- 2) as decisões presentes são consideradas dependentes das decisões tomadas no passado e os limites impostos por instituições formais e informais são barreiras à tomada de decisão livre por parte do *policymaker*; [...]
- 3) as decisões são consideradas dependentes dos interesses dos atores envolvidos no processo de elaboração da política pública e, por isso, muitas vezes a solução escolhida não é a *melhor* opção, mas sim aquela que foi politicamente lapidada em um processo de construção de consensos e de ajuste mútuo de interesses (Secchi, 2012, p. 41-42).

A atividade regulatória permite a participação na elaboração e/ou execução de uma política pública, organizadamente, com a definição de medidas de modelagem de comportamentos e de acompanhamento dos resultados, alcançando determinados objetivos. Os meios, para isso, são institutos regulados pelas normas jurídicas, que promovem determinados fomentos. E a transação tributária, com seus vários atos normativos editados, demonstrou a atualização do instituto às demandas das políticas públicas subjacentes aos acordos, conforme a função regulatória dos órgãos

da administração tributária, apesar de esses programas especiais pouco terem contado com a participação dos contribuintes (Saraiva Neto, 2023).

Assim, segundo Ribas e Pinheiro (2018), a transação tributária é uma ferramenta de política pública destinada a realizar objetivos extrafiscais. A formulação de programas de transação tributária deve ser feita, estruturando-os por meio de objetivos concretos e de metas a serem atingidas em razão das necessidades circunstanciais, derivadas de análises microeconômicas. Os custos associados devem ser confrontados com os objetivos que se pretenda atingir. Isso significa que o Estado se vale do seu poder de indução para equilibrar a capacidade de pagamento do setor privado com um fluxo constante de recursos públicos, estabelecendo um tratamento desigual entre os contribuintes e devendo a adoção dessa política pública, no entanto, ser submetida ao controle orçamentário.

4.3 A política pública da transação tributária, concretizadora da extrafiscalidade, por meio de um controle de proporcionalidade, a fim de excluir negociações com objetivos políticos ou criminosos

De acordo com as lições de Falcão (1981), a extrafiscalidade serve para o atingimento de diversos fins, por meio do intervencionismo estatal, estando dentre eles a redistribuição da renda nacional e o nivelamento de fortunas. Isto é, ele entende que essa função da tributação serviria também para a redução das desigualdades sociais, diferentemente do que fazem outros doutrinadores estrangeiros¹⁴. Defende Falcão (2013), inclusive, um sentido social da interpretação na sua visão hermenêutica do Direito. A extrafiscalidade, de acordo com suas lições, altera o conceito de justiça fiscal, pois deixa de ter referência apenas na capacidade contributiva. Ele define, por fim, a extrafiscalidade como sendo:

14 A redução das desigualdades, como função da tributação, no entanto, é apartada da extrafiscalidade, para alguns autores, principalmente da literatura estrangeira. Piketty (2014) propõe, por exemplo, um imposto progressivo global sobre o capital, a fim de evitar o aumento da desigualdade. E Avi-Yonah (2008, p. 18-28), por sua vez, aponta, como uma das funções da tributação, a redistribuição da riqueza.

[...] a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim *precípua* de obter recursos para seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais, intervindo, portanto, por exemplo, no mercado, na redistribuição de riquezas, nas tendências demográficas, no planejamento familiar. No fundo, mas não unicamente, importa em atuar sobre a economia, para mudar o panorama social. Extrafiscalidade é conceito bem amplo, que envolve, entre outras coisas, a tributação ordinatória, a aplicação dos recursos provenientes dessa tributação em gastos seletivos, ou sua retenção (Falcão, 1981, p. 48).

Balthazar, Pinheiro e Basso (2020) defendem uma relação da transação tributária com a extrafiscalidade, por meio do controle de proporcionalidade. Ou seja, os programas de transação tributária não devem mais ser analisados apenas do ponto de vista tributário, mas também à luz dos seus objetivos extrafiscais, a fim de permitir ao Poder Público resguardar também a igualdade de tratamento entre os devedores tributários. Para isso, servem-se da proporcionalidade, com seus critérios de adequação (ou conformidade), de necessidade (ou exigibilidade) e de proporcionalidade em sentido estrito. Sustentam a possibilidade de atingimento do objetivo extrafiscal de induzir o contribuinte à regularização. Mas essa medida deve ser ponderada, de modo a conferir um tratamento equânime para aqueles outros devedores que cumpriram suas obrigações em dia.

Entende-se que esse controle de proporcionalidade sobre os programas de transação tributária permite uma interferência naquelas negociações tributárias que não proporcionam uma política pública, mas sim objetivos políticos ou criminosos, bem como outros não tutelados pelo ordenamento jurídico. Defende-se que a transação tributária, como política pública, deve concretizar a extrafiscalidade e a redução das desigualdades sociais. Com base nessa distinção, não se cai na afirmativa incorreta de que os acordos tributários proporcionam, necessariamente, violações ao princípio da igualdade tributária. O crédito tributário é disponível para negociação com os particulares, desde que devidamente justificado. Haverá

violação ao princípio da igualdade tributária, caso não se justifique o porquê da negociação e se, mesmo que justificado, não atender aos objetivos legítimos tutelados pela ordem jurídica.

Desse modo, para Balthazar, Pinheiro e Basso (2020), há um juízo de conformidade que confronta as condições ofertadas aos inadimplentes e as exigências impostas para a adesão, de acordo com os objetivos almejados pelos programas de transação tributária. Se as condições não forem tão vantajosas, os devedores permanecerão inadimplentes. No critério da necessidade, haveria um juízo de pertinência, o qual derivaria do cálculo entre o déficit de igualdade que acarretará para os demais contribuintes adimplentes. Por fim, no critério da proporcionalidade em sentido estrito, há uma quantificação dos benefícios e prejuízos provocados aos direitos fundamentais envolvidos dos que cumprem e dos que não cumprem com suas obrigações fiscais.

4.4 Objetivos extrafiscais vantajosos e desvantajosos, alcançados pela transação tributária, com a possibilidade de controle jurisdicional sobre os desvantajosos

As políticas públicas, de acordo com Saraiva Neto (2023, p. 160-162), que os acordos de transação tributária visam concretizar, envolvem “[...] a manutenção da fonte produtora e do emprego dos trabalhadores; o estímulo à atividade econômica; e o fomento à autorregularização com a consequente manutenção da fonte de receitas públicas para execução de outras políticas públicas.” As técnicas que a administração tributária dispõe são divididas em benefícios, concessões, colaboração, contrapartidas, declarações, exigências especiais e penas. Essas técnicas compõem a governança regulatória, que se deve pautar pela complementaridade, subsidiariedade e diversidade dos seus meios de atuação. A essa “caixa de ferramentas” podem-se adicionar outras soluções, devendo o regulador buscar novas técnicas.

O primeiro objetivo que a transação tributária realiza é a extinção do crédito tributário, obtendo-se, com isso, alguma arrecadação e cumprindo a função fiscal dos tributos. O seu uso deve ser, principalmente, para obter recursos rápidos e momentâneos para atender a despesas ordinárias e extraordinárias. Mas esse instrumento jurídico pode concretizar uma série de outras finalidades extrafiscais, elencadas, exemplificativamente, acima por Saraiva Neto, quando serve como uma política pública. Caso o objetivo extrafiscal seja desvantajoso, haveria a estipulação de um acordo tributário passível de controle jurisdicional, como para aqueles setores empresariais que produzem produtos nocivos à saúde pública e ao meio ambiente.

Por fim, a transação tributária, como política pública, pode ainda reduzir as desigualdades sociais nas seguintes hipóteses: quando confere regularização para empresas que efetivamente mereçam, pois realiza a redução da desigualdade de oportunidade por um critério material de justiça; quando prioriza, nos acordos, os valores dos trabalhadores, referentes ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), e protege, com isso, os seus postos de trabalho; e quando, com o valor arrecadado, destina percentual do produto obtido para auxílios emergenciais para populações mais pobres.

4.5 Exigência de comprometimento do contribuinte, a fim de não haver um efeito negativo do benefício ofertado

Para não haver um efeito negativo dos benefícios ofertados, é necessário, para Saraiva Neto (2023, p. 163-165), obter uma certeza do comprometimento do contribuinte. Além disso, nenhuma técnica é suficientemente eficaz e sustentável para o sucesso da transação tributária. Desse modo, “para além da aplicação de cláusulas padrão, tanto a política regulatória quanto a negociação em concreto com determinado contribuinte devem estar abertas à inclusão de novas técnicas, seja de forma combinatória, seja de forma sequencial.” Isso porque essas cláusulas padrões podem não ser eficazes para todos os contribuintes e podem parecer viáveis no início,

mas não na prática. Por fim, a modelagem das técnicas disponíveis deve estar adaptada aos diferentes objetivos da transação tributária.¹⁵

4.6 Distinções da política pública de acordo com as modalidades de transação tributária (por edital e a individual), havendo um maior risco do seu uso político na transação tributária individual

Para Secchi (2012), existem dois modelos de implementação de políticas públicas, de cima para baixo (*top-down*) e de baixo para cima (*bottom-up*). No modelo *top-down*, há uma clara separação entre o momento de tomada de decisão, realizada pelos políticos, e de implementação, feita pelos administradores. Por sua vez, no modelo *bottom-up*, há maior liberdade de auto-organizar e de modelar a implementação de políticas públicas. Os executores têm maior participação no escrutínio do problema e na prospecção de soluções durante a sua concretização, enquanto os tomadores de decisão legitimam as suas práticas. Há uma maior modificabilidade ou discricionariedade na sua implementação diária, tais como aquelas exercidas pelos funcionários da Receita Federal¹⁶.

É mais apropriado, para a transação tributária por edital, o modelo *top-down*, enquanto é, para a transação tributária individual, o modelo *bottom-up*. Nesta modalidade individual, para Brito Machado e Machado Segundo (2010), há um maior risco de se utilizar esse instituto como um

15 “Por exemplo, a 3ª Região da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tem exigido a não distribuição de lucros acima do mínimo permitido como condição especial para a realização de acordos. Essa obrigação está prevista em lei apenas para as empresas em recuperação judicial. A extensão desse compromisso para todas as empresas decorreu do espaço de liberdade de negociação, típico do instituto da transação. Passo contínuo, a 2ª Região da PGFN costuma condicionar o acordo à assinatura de um fiador, geralmente o sócio da empresa, que eventualmente já seria responsabilizada solidariamente. [...] Portanto, o rol de técnicas na transação não é exaustivo e o seu arranjo deve sempre ser modernizado, seja pela atualização das normas, seja pela orientação dos órgãos públicos de coordenação da dívida, seja pela própria liberdade de negociar do representante da União” (Saraiva Neto, 2023, p. 163-165).

16 “A ação dos funcionários públicos da Receita Federal nas alfândegas é regida por uma interminável descrição de tarefas, métodos e normas de conduta. Para complicar as coisas, esses mesmos funcionários são desafiados a atualizar-se constantemente com novas e complexas regras, fruto de políticas públicas nacionais no campo da fiscalização e arrecadação tributária. Muitas dessas regras são impossíveis de cumprir e a aplicação de outras regras demandaria tanto trabalho que prejudicaria o próprio interesse coletivo. A reinterpretção da regra, a simplificação dos procedimentos e das táticas de abordagem realizadas pelo corpo burocrático da Receita Federal são vistas, no modelo *bottom-up*, como uma autonomia necessária” (Secchi, 2012, p. 48).

instrumento político, com a possibilidade de redução de ônus em troca de apoio ao governo. Eles defendem que, caso a transação tributária seja utilizada de forma a transformar a atividade plenamente vinculada numa atividade discricionária, possibilitando ao fisco certa maleabilidade para negociar o tributo, fará com que este passe a ser um instrumento político.

Um exemplo pontual recente de disparidade de tratamento da aplicação da transação, em matéria tributária, entre contribuintes brasileiros, mas que logo depois foi solucionada, envolveu o Sport Club Corinthians Paulista e o Cruzeiro Esporte Clube. Enquanto o primeiro conseguiu viabilizar um acordo de R\$ 142,7 milhões com a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) por meio da Lei do Contribuinte Legal, em que se adotou a modalidade da transação excepcional (Brasil, 2020a), o segundo protestou com faixas, pedindo tratamento “sem clubismo” na sede da PGFN, por conta de derrotas judiciais de dívidas que ultrapassavam os R\$ 300 milhões com a União (Faixas, 2020).

A PGFN, com o objetivo de melhorar a sua imagem, emitiu, inclusive, nota pública para explicar que ela sempre atuou na base da legalidade, da impessoalidade, do interesse público, da justiça fiscal e da igualdade. Afirmou que as iniciativas foram referendadas pelo Poder Judiciário, mas “[...] está à disposição para que seja alcançada, de forma dialética, uma solução para a celeuma, por meio da transação regulamentada pela Lei n.º 13.988/2020 [...]” (Brasil, 2020c). Foi o que ocorreu, posteriormente, com a celebração da transação tributária, na modalidade individual, no valor de R\$ 334 milhões com o Cruzeiro (Brasil, 2020b).

Há a crítica, por conseguinte, de que a transação tributária da Lei n.º 13.988/2020 seria como um Refis (programa de parcelamento de débitos tributários) que a União daria para quem ela quisesse e não indistintamente para todos. Seria, desse modo, um instrumento de deseducação fiscal. Hipoteticamente, suponha-se uma emissora de televisão que conta com o apoio da chefia do Poder Executivo e consegue transacionar, mas uma ou-

tra rival, que publica várias críticas a esse mesmo governo, não obtivesse o acordo. Seria a aplicação concreta do que os cientistas políticos denominam de legalismo discriminatório: “tudo para os meus amigos; para meus inimigos, a lei” (Finchelstein; Urbinati, 2018, p. 28).

4.7 A transação tributária como uma política pública e como um instrumento político

Defende-se que a transação tributária será manejada como uma política pública quando concretizar a extrafiscalidade e reduzir desigualdades sociais. O seu uso político é observado, por sua vez, quando não busca alcançar essas finalidades extrafiscais nem há apenas uma finalidade fiscal, mas outras antijurídicas e não isonômicas. Desse modo, esse instrumento jurídico pode proporcionar situações injustas e até criminosas. Por exemplo, por meio da sua prática, pode acarretar ainda o cometimento de corrupção (ativa e passiva) pelos agentes que o celebram, além de crimes contra a ordem tributária (Viana Filho, 2024). Mas pode também, por fim, o acordo tributário ser celebrado de boa-fé por parte do fisco e do devedor tributário, com nenhum deles incorrendo no cometimento de uma infração penal, apesar de ser praticado de maneira ineficiente.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A transação tributária foi implementada no Brasil no governo Bolsonaro, por meio de medida provisória que contornava o processo legislativo ordinário, o qual deveria ter se iniciado no Legislativo. Foi uma medida que permitiu um infralegalismo de um tema que, tradicionalmente, era visto como devendo ser tratado por meio de lei. E, após a conversão em lei da medida provisória, a Receita Federal e a Procuradoria da Fazenda Nacional passaram a editar diversas portarias autorizando, em vários casos concretos, acordos tributários. Exemplo semelhante ocorreu,

no Direito Comparado, na Itália de Silvio Berlusconi, apesar de não estar diretamente relacionado com o instituto da transação tributária, mas sim com o concordato e com a conciliação judicial.

Defende-se, neste artigo, que, apesar de a transação tributária ter aplicações políticas que desvirtuam a sua finalidade de atender o interesse público, pode-se dizer que, no geral, essa medida provisória, editada antes mesmo do início da pandemia da covid-19, dentro do contexto de infralegalismo autoritário do governo Bolsonaro, acabou sendo uma medida benéfica à sociedade brasileira e ao interesse público estatal, confirmada pela ausência de questionamentos na Corte Suprema do país quanto à sua constitucionalidade, apesar de parte da doutrina tê-la denunciado como sendo inconstitucional.

Mas considerou-se que a transação tributária pode ser empregada também por um governo de esquerda, pois visa a redução das desigualdades entre sujeitos passivos tributários, em relação às concessões de descontos, utilizando-se como um de seus critérios a maior ou menor regularidade fiscal do devedor tributário, por meio da apreciação do princípio da igualdade. Mas governos de direita também possuem bons motivos para implementá-la, pois proporciona um alívio fiscal para empresas que podem oferecer diversos produtos e serviços que o Estado não tem como, por si só, prover, aumentando a liberdade delas para investirem em seus próprios negócios.

A direita brasileira, nesse caso, adotou uma ética de responsabilidade, a fim de atender aos anseios de certos setores econômicos que desejavam a implementação da medida. Foi uma forma alternativa que o governo Bolsonaro encontrou de “isentar” os grandes empresários, sem a necessidade de edição reiterada de leis de parcelamentos especiais, mas, com descontos mais vantajosos, somente para aqueles que fossem mais merecedores de benesses fiscais, por estarem apenas transitoriamente em uma situação excepcional e não serem considerados sonegadores contumazes. Por mais que quem conceda os descontos sejam outras instituições

e não, propriamente, o chefe do Poder Executivo, houve uma desburocratização institucional para que esse objetivo fosse atendido. Ao mesmo tempo, no entanto, acabou por contribuir para uma nova compreensão de justiça tributária, assentada na prevenção e repressão da litigiosidade.

A transação tributária é uma política tributária que visa a domesticação do antagonismo político inerente à relação entre o fisco e os contribuintes. Isso não impede que o poder estatal busque imaginar formas alternativas de resolver seus conflitos, por meio de políticas públicas, induzindo o comportamento dos devedores tributários, utilizando estímulos positivos oferecidos por premiações. E a transação tributária é uma ferramenta de política pública destinada a realizar alguns objetivos extrafiscais e a redução das desigualdades sociais.

Na transação tributária individual, há um maior risco de se utilizar esse instituto como um instrumento político, com a possibilidade de redução de ônus em troca de apoio ao governo. Há a crítica, por conseguinte, de que a transação tributária da Lei n.º 13.988/2020 seria como um Refis que a União daria para quem ela quisesse e não indistintamente para todos. Seria, desse modo, um instrumento de deseducação fiscal.

Defende-se, assim, que um acordo tributário celebrado apenas com objetivo político é tanto uma prática criminosa (antijurídica, ilícita e culpável) quanto anti-isonômica. O seu uso político é observado quando não busca alcançar finalidades extrafiscais e de redução das desigualdades, nem há apenas uma finalidade fiscal, mas outras antijurídicas e não isonômicas. A transação tributária, desse modo, também pode ser utilizada como um instrumento político. Isso ocorre quando favorece a política de determinado candidato ou partido, ferindo o princípio da isonomia tributária.

Esse emprego político é verificado quando o acordo tributário não busca alcançar essas funções benéficas (extrafiscais e de redução das desigualdades sociais), mas outras antijurídicas, concretizando apenas, em parte, a função fiscal ou arrecadatória, que poderia ter sido maior. E, por meio da sua prática, pode contribuir para o cometimento de corrupção

(ativa e passiva) pelos agentes que o celebram, bem como crimes contra a ordem tributária. Pode também, por fim, o acordo tributário ser celebrado de boa-fé por parte do fisco e do devedor tributário e nenhum deles ter incorrido no cometimento de uma infração penal, apesar de praticado de maneira ineficiente.

As concessões recíprocas entre fisco e devedores tributários são um requisito de existência de uma transação tributária, mas é preciso, para ser eficaz, que haja a consecução de determinados efeitos que sejam almejados pela ordem jurídica. Rechaçam-se, com isso, acordos tributários que sejam praticados com desvio de finalidade. Desse modo, viola-se a isonomia tributária ao fazer acordos tributários apenas com empresas que sejam favoráveis ao governo de momento e rechaça-se essa possibilidade para aquelas que lhe façam oposição. Os efeitos jurídicos desse instrumento jurídico, por sua vez, devem ir além da mera determinação do litígio e da extinção do crédito tributário, pois deve visar ser instituído como uma política pública.

Defendeu-se que o controle de proporcionalidade sobre os programas de transação tributária permite uma interferência naquelas negociações tributárias que não proporcionam a concretização de uma política pública, mas sim objetivos políticos ou criminosos, bem como outros não tutelados pelo ordenamento jurídico. Desse modo, a transação tributária, como política pública, deve concretizar a extrafiscalidade e a redução das desigualdades sociais. Haverá violação ao princípio da igualdade tributária, caso não se justifique o porquê da negociação e se, mesmo que justificado, não atender aos objetivos legítimos tutelados pela ordem jurídica.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. A banalidade do mal e as possibilidades da educação moral: contribuições arendtianas. **Revista Brasileira de Educação**, Rio de Janeiro, v. 15, nº 43, jan./abr. 2010.

ARAGÃO, S. M. de; PACK, E. W. de L.; MAGGIO, M. P. Covid-19 como impulsionadora do constitucionalismo abusivo. **Revista Direito Público**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 94, p. 50-74, 2020.

ARENDT, H. **Eichmman em Jerusalém**. 1ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 1999.

AVI-YONAH, R. S.; FLÁVIO NETO, L. Os Três Objetivos da Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, [S. l.], n. 22, p. 7-29, 2008. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1584>. Acesso em: 12 ago. 2025.

BALTHAZAR, U. C.; PINHEIRO, H.; BASSO, B. B. Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. **Sequência**, Florianópolis, n. 85, p. 287-308, ago. 2020.

BAUMAN, Z. **Cegueira moral**: a perda da sensibilidade na modernidade líquida. Rio de Janeiro: Zahar, 2014.

BARROSO, L. R. Populismo, autoritarismo e resistência democrática: as cortes constitucionais no jogo do poder. **Revista Direito e Práxis**, Rio de Janeiro, 2022.

BECHO, R. L.; FEDERIGHI, A. C. P. Análise econômica da transação tributária: fundamentos de justificação e elementos de crítica. In: SEEFELDER FILHO, Claudio Xavier [*et al.*] (coords.). **Comentários sobre transação tributária**: à luz da Lei 13.988 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

BOBBIO, N. **Direita e esquerda**: razões e significados de uma distinção política. 1ª ed. São Paulo: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1995.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. **Lei nº 13.988**, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas relações jurídico-tributárias, altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2020/Lei/L13988.htm. Acesso em: 16 dez. 2023.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899**, de 29 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas relações jurídico-tributárias, altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Transação tributária viabiliza acordo de R\$ 142,7 milhões entre a PGFN e Sport Club Corinthians Paulista**. Brasília, 2020a. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/setembro/transacao-tributaria-viabiliza-acordo-de-r-142-7-milhoes-entre-a-pgfn-e-o-sport-club-corinthians-paulista>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN e Cruzeiro Esporte Clube formalizam acordo de transação no valor de R\$ 334 milhões**. Brasília, 2020b. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/pgfn-e-cruzeiro-esporte-clube-formalizam-acordo-de-transacao-no-valor-de-r-334-milhoes>. Acesso em: 26 jun. 2024.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **PGFN se manifesta a respeito de nota oficial do Cruzeiro do Esporte Clube, emitida no dia 14.08.2020**. Brasília, 2020c. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2020/pgfn-se-manifesta-a-respeito-de-no>

ta-oficial-do-cruzeiro-esporte-clube-emitida-no-dia-14-08.2020. Acesso em: 03 out. 2020.

BUCCI, M. P. D. O conceito de política pública em direito. In: BUCCI, Maria P. D. (coord.). **Políticas públicas**: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, p. 1-51, 2006.

BUÍSSA, L.; BEVILACQUA, L. **Consensualidade na Administração Pública e transação tributária**. Belo Horizonte: Fórum Administrativo, ano 15, n. 174, p. 46-54, ago. 2015.

CAMANO, F. D.; CONRADO, P. C. **O (des)contencioso tributário**: da litigiosidade escalar à transação de tese. São Paulo: Noeses, 2023.

CAMELO, B.; CARVALHO, C. **O tributarista estratégico**: a teoria dos jogos no Direito Tributário. Belo Horizonte: Fórum, 2024.

CAVALCANTE, L. E. G. As contribuições do CPC de 2015 para a efetivação da transação tributária no direito brasileiro. In: VIANA, Juvêncio V. V. (org.). **O novo CPC**: processo de conhecimento. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2019.

CONRADO, P. C.; CAMANO, F. D. **O (des)contencioso tributário**: da litigiosidade escalar à transação de tese. São Paulo: Noeses, 2023.

DARDOT, P.; GUÉGUEN, H.; LAVAL, C.; SAUVÊTRE, P. 1ª ed. **A escolha da guerra civil**: uma outra história do neoliberalismo. Traduzido por Márcio Pereira Cunha. São Paulo: Elefante, 2021.

FAIXAS com pedidos de tratamento “sem clubismo” ao Cruzeiro são expostas perto da sede da PGFN. **Globo Esporte**, Belo Horizonte, 19 out. 2020. Disponível em: <https://ge.globo.com/futebol/times/cruzeiro/>

noticia/faixas-com-pedidos-de-tratamento-sem-clubismo-ao-cruzeiro-sao-expostas-perto-de-sede-da-pgfn.ghtml. Acesso em: 26 jun. 2024.

FALCÃO, R. B. **Hermenêutica**. São Paulo: Malheiros, 2ª ed., 2013.

FALCÃO, R. B. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FELISBERTO, J. H. O Brasil entendeu a função dos tributos? Direito Tributário como instrumento social no contexto da reforma tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 158, 2024.

FIGUEIREDO, A. C.; LIMONGI, F. **Executivo e Legislativo na nova ordem constitucional**. 1ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 1999.

FINCHELSTEIN, F.; URBINATI, N. On populism and democracy. **Populism**, v. 1, n. 1, pp. 15-37, 2018.

FRANÇA, R.; SANTOS, S. C. M. dos. O sentido da política como vocação em Max Weber. **Revista de Ciência Política, Direito e Políticas Públicas**, Cáceres, v. 2, n. 1, ago./dez. 2021.

GOMES, A. P. M.; CUNHA, J. V. A. da; LARA, F. T. de R. Impacto da transação tributária e do processo judicial fiscal na desobediência tributária. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (Nomos)**, Fortaleza, vol. 43, n. 1, jul./dez. 2023. Disponível em: chrome-extension://efaidnbmninnibpcapjpcglclefindmkaj/https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/77073/1/2023_art_ftrlara.pdf. Acesso em: 11 ago. 2024.

LANDAU, D. Abusive constitutionalism. **UC Davis Law Review**, v. 47, 2013. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2244629. Acesso em: 11 ago. 2024.

LENZA, P. **Direito Constitucional**. São Paulo: SaraivaJur, 28ª ed., 2024.

MACHADO, H. de B.; MACHADO SEGUNDO, H. de B. Transação em matéria tributária: limites e inconstitucionalidades. **Tributação em Revista**, Brasília, 2010.

MACHADO, H. de B.; MACHADO, S. de F. A medida provisória 899 e o princípio da legalidade tributária. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-dez-18/consultor-tributario-medida-provisoria-899-principio-legalidade-tributaria>. Acesso em: 15 jun. 2024.

MACHADO SEGUNDO, H. de B. MP do “contribuinte legal” reacende a discussão sobre a transação tributária. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-out-30/consultor-tributario-mp-contribuinte-legal-reacende-debate-transacao-tributaria/>. Acesso em: 15 jun. 2024.

MAGALHÃES FILHO, G. B. **Constitucionalismo equilibrado**: a armadilha da liberdade contra a juristocracia. 1ª ed. São Paulo: Fonte Editorial, 2023.

MATTEI, U.; NADER, L. **Pilhagem**: quando o Estado de Direito é ilegal. 1ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

MORAES, B. R. de. **Compêndio de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

MORAES, F.; MACHADO, R. Sistema eleitoral e sistema de governo sob a Constituição de 1988: dilema da continuidade e da mudança. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 55, nº 219, jul./dez., 2018.

MOSCHETTI, F. Las posibilidades de acuerdo entre la administración financiera y el contribuyente en el ordenamiento italiano. In: **Convención Y Aritraje en nel Derecho Tributario**. Madrid: Marcial Pons, 1996.

MOUFFE, C. Por um modelo agonístico de democracia. **Revista Sociologia Política**, Curitiba, 25, nov., p. 11-23, 2005.

PIKETTY, T. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINHEIRO, H. **Transação tributária: planejamento e controle**. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

PRIETO, E. Poder, soberania e exceção: uma leitura de Carl Schmitt. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, Belo Horizonte, n. 105, jul./dez. 2012.

PRZEWORSKI, A. **Crises of democracy**. 1ª ed. New York: Cabridge University Press, 2019.

RENNÓ, L. **Bolsonaro e as eleições de 2022**. São Paulo: Estudos Avancados, v. 36, n. 106, pp. 147-163, 2022.

RIBAS, L. M.; PINHEIRO, H. Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC (Nomos)**, Fortaleza, v. 38, n. 2, jul./dez. 2018.

ROLD, L. da. **La falcidia del credito tributario**. 2019. Dissertação (Laurea Magistrale in Amministrazione, Finanza e Controllo) - Università Ca'Foscari Venezia, Venezia, 2019.

SANTOS, D. F. dos; DUQUE, M. S. O constitucionalismo abusivo e sua recepção inadequada no Brasil. **Themis**, Fortaleza, v. 22, n. 1, jan./jun. 2024.

SARAIVA FILHO, O. O. de P.; GUIMARÃES, V. B. **Transação e arbitragem no âmbito tributário**: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

SARAIVA NETO, O. O. de. **Abordagem regulatória na administração tributária**: transação tributária como instrumento regulatório. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2023.

SCAFF, F. F. REFIS é uma transação tributária e não uma renúncia fiscal. **Consultor Jurídico**, São Paulo, 2014. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2014-dez-02/contas-vista-refis-transacao-tributaria-nao-renuncia-fiscal/>. Acesso em: 11 ago. 2024.

SECCHI, L. **Políticas públicas**: conceitos, esquemas de análise, casos práticos. 1ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

SILVA, J. A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. São Paulo: Malheiros, 37ª ed., 2014.

TEODOROVICZ, J. 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.

TRAPANI, G. **Silvio Berlusconi e o berlusconismo**: uma proposta de leitura. Tese (Doutorado em Ciências Humanas), Faculdade de Ciências Humanas, Universidade Católica Portuguesa, Lisboa, 2016.

VIANA FILHO, J. I. A. **A relação da transação tributária com a corrupção ativa e passiva e com os crimes contra a ordem tributária**. Belo Horizonte: Fórum de Direito Tributário, v. 22, 2024.

VIEIRA, O. V.; GLEZER, R.; BARBOSA, A. L. P. Supremocracia e infralegalismo autoritário: o comportamento do Supremo Tribunal Federal durante o governo Bolsonaro. **Novos estudos CEBRAP**, São Paulo, v. 41, 2023.

VIEIRA, O. V. O STF e a defesa da democracia no Brasil. **Journal of Democracy em Português**, São Paulo, v. 12, n. 1, jun. 2023.

WEBER, M. **Ciência e política**: duas vocações. São Paulo: Martin Claret, 2015.