



FORMAS DE TRANSAÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA À LUZ DOS ASPECTOS PRÁTICOS*

FORMS OF SETTLEMENT OF TAX DISPUTES IN THE LIGHT OF THE PRACTICAL ASPECTS

José Ivan Ayres Viana Filho**

RESUMO: O artigo objetiva tratar da transação tributária em suas modalidades. Para tanto, a pesquisa é dividida em três partes, mas antes será explicado, de forma breve, os motivos do não uso atual desse instituto. Trata inicialmente das modalidades elencadas pelo próprio Projeto de Lei 5.082/09 e sobre outras modalidades que estavam no Anteprojeto, mas desapareceram quando este se converteu naquele. Depois, menciona os meios alternativos de resolução de controvérsias que podem acarretar em uma transação tributária. Por fim, fala da utilização do instituto processual denominado negócio jurídico processual, o qual permitirá um maior diálogo entre fisco e contribuinte. Conclui-se, assim, que o atual Projeto de Lei sobre transação tributária precisa abarcar mais modalidades, meios alternativos de resolução de controvérsias e a negociação processual.

Palavras-chave: Transação tributária. Fórmulas alternativas de resolução de controvérsias. Negócios jurídicos processuais.

ABSTRACT: The article aim to treat of the settlement of tax dispute and their modalities. For this purpose, the search is divided into three parts, but before will be explained, briefly, reasons of not using current of this institute. We treat, initially, of the modalities listed on Bill of Law 5.082/09 and about others modalities which were in the draft bill, but disappeared when this converted in that. After, we mention the alternative formulas for resolving disputes that can incur in the settlement of tax disputes. Finally, we talk of the use of the procedural institute called procedural legal business, which will allow a greater dialogue between the tax authorities and the taxpayers. It is thus concluded that the current Bill of Law about settlement of tax disputes need embraces more modalities, alternative formulas for resolving disputes and the procedural negotiation.

Keywords: Settlement of tax disputes. Alternative formulas for resolving disputes. Procedural legal business.

INTRODUÇÃO

Neste artigo, estudaremos as modalidades de transação tributária do Projeto de Lei (PL) 5.082/09 em seus dispositivos, além de perquirir se outras espécies de transação poderiam ter sido previstas nesse PL, que está atualmente no Congresso Nacional com o objetivo de disciplinar, por meio de lei ordinária, o que dispõe o art. 171 do Código Tributário Nacional (modalidade de extinção do crédito tributário). É um grande problema que o tal Projeto de Lei seja convertido em lei ordinária sem uma análise maior de outras modalidades de transação que ela poderia conter.

Segundo o que se observa no site da Câmara dos Deputados, os motivos, segundo Guido Mantega e José Antônio Dias Toffoli, que levaram à redação do Anteprojeto de Lei Geral de Transação Tributária e, conseqüentemente, no Projeto de Lei 5.089 de 2009, foram a busca da

*Artigo submetido em 18 jan. 2019 e aceito para publicação em 21 jan. 2019. Publicado em 13.05.2019.

** Advogado, Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, Ceará, Brasil / ivanviana2013@gmail.com

modernização da Administração Fiscal para torná-la mais eficiente e desburocratizada, além de celeridade; melhora da relação entre administração tributária e os contribuintes, homogeneizando a legislação tributária; diminuir o tempo de duração da fase administrativa do processo tributário, além da ineficácia das execuções fiscais; distorções no mercado por conta da morosidade dos litígios tributários; aumento da eficácia da arrecadação nacional; busca pela resolução dos conflitos em menos de um ano; diminuição dos custos da Fazenda Nacional nos processos judiciais; desafogamento das instâncias administrativas e judiciais dos litígios existentes; aumento da segurança jurídica; uniformização da interpretação das normas tributárias; julgamento por um órgão especializado; melhorar o cumprimento voluntário das obrigações tributárias; introduzir a consulta especial para dirimir conflitos ou imprecisões quanto a interpretação da legislação tributária, aplicáveis às situações de interesse geral.¹

As modalidades específicas de transação que o PL. 5.082/09 trouxe são a Transação em Processo Judicial; a Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial; a Transação por Recuperação Tributária; e a Transação Administrativa por Adesão. Essas serão analisadas inicialmente. Depois serão sugeridas as modalidades de transação que não receberam seções específicas no PL 5.082/09: Transação Preventiva Antielusiva; Transação Penal; Transação por Ajustamento de Conduta; Transação por Dação em Pagamento e pela Prestação de Serviços; Transação do Principal.

Depois serão feitas considerações sobre a não inclusão da transação preventiva no PL 5.082/09. Após isso, será proposto a aplicabilidade da transação tributária, realizada por meio da mediação, da conciliação, da negociação ou da arbitragem (fórmulas alternativas de resolução dos conflitos), apesar de nesses instrumentos autocompositivos o resultado poder ser ou não uma transação tributária, a qual se caracteriza, essencialmente, pelas concessões recíprocas entre as partes, e não por uma submissão ao direito de outrem ou por uma desistência. Esses resultados podem ser obtidos pelas fórmulas alternativas de resolução dos conflitos mencionadas acima. E, por fim, será estudado, ao final, o instituto processual denominado negócio jurídico processual atípico ou cláusula geral de convencionalidade, estabelecido, em nossa ordem jurídica, no art. 190 do Código de Processo Civil de 2015 (CPC).

A pesquisa é de natureza bibliográfica, exploratória, descritiva e interpretativa, de cunho qualitativo mediante análise doutrinária e documental, valendo-se da utilização dos métodos indutivo e dedutivo.

¹ BRASIL. **Mensagem nº 237/2009 – Aviso nº 2.13/2009 – C. Civil**. Brasília, ano LXIV, nº 68, 2009. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD25ABR2009.pdf#page=38>. Acesso em 30 mar. 2019.

A seguir observaremos, de forma breve, os principais motivos pelos quais a transação tributária ainda não aconteceu de forma plena em nosso país.

1 CONSIDERAÇÕES BREVES PELO NÃO USO ATUAL DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Aqui cabe apenas mencionar que a transação tributária ainda não foi efetivada em nosso país muito por conta da sua rejeição pelos procuradores da Fazenda Nacional nos debates parlamentares. Eles consideraram há uns anos atrás que a sua procuradoria não possuía uma estrutura à altura para esse tipo de negociação como ocorre em outros países², apesar de recentemente estarem com uma mentalidade mais gerencial e eficiente, como se percebe em portarias que dispensam a contestação ou o recurso quando a Jurisprudência já se consolidou contra as suas teses.

Simone Anacleto Lopes, procuradora da Fazenda Nacional, é um exemplo de doutrinadora contrária à transação tributária, que participou da Comissão responsável pelo PL 5.082/09, especialmente nos moldes como se encontra redigido esse projeto. Concordamos com ela nessa sua crítica, pois parece, realmente, que, da forma como está redigido o projeto, haveria, na sua utilização, uma anistia ou uma remissão e não propriamente uma transação tributária. Isso pela falta de concessões a serem realizadas pelo contribuinte nesse projeto de lei.³ Mesmo assim, podem-se prever, na prática, várias situações em que o contribuinte poderia abrir mão para negociar, inclusive em aspectos do direito processual, como é a intenção da implementação dos negócios jurídicos processuais no Direito Processual Tributário, viabilizado pelas portarias 360 e 515 de 2018 da Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN).

Além disso, para a autora acima citada, haveria algumas inconstitucionalidades no tal PL 5.082/09, ofendendo, muitas vezes, os princípios da isonomia, da economicidade, da moralidade e da legalidade. Apesar de também se concordar com algumas premissas utilizadas por ela, mas não todas, especialmente pelo fato de hoje se entender que o princípio da legalidade ou da juridicidade abarca não apenas leis em sentido formal e material, mas também atos administrativos do Poder Executivo, o que se pode tentar fazer no futuro é melhorar a redação do tal PL 5.082/09, além de prever mecanismos processuais para evitar a ofensa ao princípio da isonomia, como a utilização de ações

² V.g. Estados Unidos da América. Cf. FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba : Juruá, 2014.

³ LOPES, Simone Anacleto. **Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, ano 7, n. 38, p. 9-26, mar./abr., 2009. LOPES, Simone Anacleto. **Projeto de lei geral de transação em matéria tributária: análise das consequências políticas e econômicas**. Brasília: Tributação em Revista, n. 56, jan-jun, 2010, p. 33-40.

autônomas de impugnação pelo contribuinte, o qual tivera a recusa do acordo pela procuradoria, socorrendo-se, com isso, do Poder Judiciário. Além de utilizar a transação tributária apenas quando houver realmente um ganho muito grande de eficiência para a Administração Tributária. Por fim, deve-se submeter os programas de transação tributária ao sistema orçamentário de gastos tributários de forma a viabilizar o seu controle⁴.

Com isso, aprovando uma lei geral nacional sobre transação em matéria tributária, não precisaremos mais de leis específicas sobre tal temática em nosso país, que, inclusive, já chegaram a existir, como a Lei nº 8.177 de 1998 da Câmara Municipal de Fortaleza sobre o IPTU⁵. Apesar disso, o PL 5.082 de 2009 tem caráter apenas de lei federal e não nacional, ou seja, caso ele seja aprovado não abará a transação tributária a ser implementada em tributos dos estados e dos municípios.

Este trabalho não pretende trazer todas as soluções para a melhora da transação tributária no Brasil, mas apenas sugerir modalidades que implementariam a transação tributária, indo, com isso, além daquelas que estão previstas no atual Projeto de Lei 5.082 de 2009. Mas, antes de mais nada, vamos estudar o que o tal projeto de lei já nos oferece.

2 MODALIDADES DE TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

A seguir, portanto, estudaremos as modalidades de transação tributária mencionadas no PL 5.082/09 e mais outras que serão sugeridas.

2.1 TRANSAÇÃO EM PROCESSO JUDICIAL

No Projeto de Lei nº 5.082/2009, a transação em processo judicial permite tão somente serem relevados os valores do encargo legal e das verbas sucumbenciais (art. 6º, §3º). Além disso, em regra, pelo PL nº 5.082/2009, não se pode declarar a inconstitucionalidade na transação, exceto nos casos do art. 7º, II que dispõe situações: (a) em que haja declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva do plenário do STF; ou (b) em que o fundamento do crédito tributário tenha sido objeto de: b1) dispensa legal ou ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; b2) súmula da Advocacia-Geral da União; b3) pareceres do Advogado-Geral da União, aprovados pelo Presidente da República; b4) pareceres do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovados pelo Ministro da Fazenda; b5) solução de consulta emitida pelo Secretário da RFB (Receita Federal do

⁴ Cf. RIBAS, Lúcia Maria; PINHEIRO, Hendrick. **Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle**. Fortaleza: Nomos, v. 38.2, jul./dez., 2018, p. 231-244.

⁵ FORTALEZA. Lei nº. 8.177, de 15 jul. 1998. Modifica as Leis nºs 8.125 e 8.126, de 26.12.97. **Diário Oficial do Município**, Fortaleza, CE, 15 jul. 1998.

Brasil); ou b6) súmula vinculante editada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (art. 7º, II).

Permite-se, por esse PL, a transação tributária nas hipóteses em que a interpretação da legislação seja conflituosa ou litigiosa (art. 6º, *caput, in fine*). Pelo artigo 7º, III, não poderá versar a transação sobre matéria de fato ou de direito que transcendam os limites do conflito ou litígio. Entretanto, no art. 30, §3º, tal vedação “[...] parece mitigada em relação à transação em processo judicial. Nessa modalidade, permite-se que sejam levados em consideração elementos não constantes do processo judicial”⁶. O artigo 30, §1º, I, acabou, implicitamente, impedindo a transação dos tributos sujeitos a lançamento por declaração, pois só aceita a sua utilização nos tributos que fossem constituídos através do lançamento por homologação ou por lançamento de ofício.

Admite-se a transação judicial tanto em execuções fiscais quanto em ações de iniciativa do próprio contribuinte, vedando-se, entretanto, no art. 30, §5º, em ações mandamentais, como o Mandado de Segurança, e nas ações cautelares. Quanto ao limite temporal, diferenciaram-se as situações em que haja execução fiscal das ações de iniciativa dos contribuintes: (a) havendo execução fiscal: poderão as partes transacionar somente até o julgamento em primeira instância dos respectivos embargos ou, na ausência destes, até a publicação da decisão que designar a data do leilão (art. 30, §1º, III); (b) não havendo execução fiscal: as partes poderão transacionar em qualquer fase do processo até a publicação do despacho, positivo ou negativo, de admissibilidade de recurso especial ou extraordinário interposto por qualquer das partes (art. 30, §1º, II). Por fim, há necessidade da homologação do acordo pelo juiz (art. 23, §2º), verificando apenas os aspectos legais, para que venha a surtir efeitos, “ainda que não haja qualquer referência à necessidade de homologação judicial do acordo”⁷.

Tarsila Fernandes sugere a seguinte possibilidade, na transação judicial:

Quanto a esse ponto, entende-se salutar agregar ao projeto dispositivo semelhante ao previsto na legislação de transação do Estado de Goiás, no sentido de se vedar a transação quando o processo se encontrar garantido por penhora ou depósito suficientes para cobrir 75% (setenta e cinco por cento) do crédito tributário, em avaliação feita em período não superior a 180 (cento e oitenta) dias. Ademais, quando houver transação nos autos de processo judicial em que já havia penhora, esta apenas poderá ser liberada com a quitação do débito.⁸

Como se observa, a previsão de condições legais para a realização da transação tem como objetivo limitar situações que não caracterizariam a transação judicial, não se buscando uma margem

⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 206.

⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 209.

⁸ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no direito tributário: realizado no direito norte-americano, possibilidades no direito brasileiro (?)**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013, p. 119.

muito grande de diálogo entre fisco e contribuinte, diferentemente do que ocorreria na convenção processual realizada pelo negócio jurídico processual atípico, já que é uma cláusula geral⁹ que permite a concretização de várias situações não estabelecidas de antemão para o intérprete ou aplicador do direito.

2.2 TRANSAÇÃO JUDICIAL NO CASO DE INSOLVÊNCIA FISCAL – INSOLVÊNCIA CIVIL OU FALÊNCIA DA EMPRESA, E NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Pelo Projeto de Lei nº 5.082/2009, na transação por insolvência civil, falência e recuperação judicial ou recuperação tributária, permite-se a redução de sanções pecuniárias, dos juros de mora e dos demais acréscimos pecuniários, diferentemente da transação no processo judicial ou na transação administrativa por adesão, as quais permitem apenas serem relevados os valores do encargo legal e das verbas sucumbenciais (art. 6º, §3º).

Pelo art. 32 do PL 5.082/09, nas situações elencadas acima, a Fazenda Nacional poderá propor ao juízo competente a transação tributária para os efeitos de extinção do crédito tributário de modo definitivo, sem prejuízo da tutela aos direitos do insolvente ou do falido, da Administração da massa falida e dos titulares de créditos preferenciais, os quais deverão ser preservados no que for suficiente para a satisfação destes. Uma das críticas do Oliveira é a “[...] do não esclarecimento em relação ao juízo competente para apreciar o requerimento de transação na hipótese de insolvência civil, falência ou recuperação judicial.”¹⁰

Nos outros casos de insolvência judicialmente declarada, a exemplo da liquidação extrajudicial das instituições financeiras, o § 2º, do art. 32 desse PL, possibilita a Fazenda Nacional, por despacho fundamentado, realizar a remissão parcial, com base na situação econômica do sujeito passivo; a anistia da penalidade tributária, condicionada ao cumprimento do termo de transação pelo sujeito passivo, no caso de ele se encontrar em recuperação judicial; o parcelamento dos débitos ou de sua extinção mediante dação em pagamento. Note-se que a modalidade de transação pela dação em pagamento é prevista apenas nesse caso bem excepcional pelo PL 5.082/09 e não em outras situações, e será mais bem estudada posteriormente em um tópico específico.

⁹ Por ser uma cláusula geral “[...] exigem concretização (não apenas subsunção). Nessa atividade, o intérprete não se limita a declarar o conteúdo ou significado de uma norma; vai além, preenchendo-lhe o conteúdo em tarefa própria de criação do Direito. [...] Com efeito, devem-se buscar no sistema processual os parâmetros para aferir a admissibilidade e validade dos acordos processuais. Por vezes, é possível usar a analogia com outros tipos de convenção; em outras hipóteses, deve-se recorrer aos princípios jurídico-processuais.” CABRAL, Antonio do Passo. **Convenções processuais**. Antônio do Passo Cabral – Salvador: JusPodivm, 2016, p. 330-331.

¹⁰ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, 258.

Pelo art. 33 do PL 5.082/09, o sujeito passivo que se submeter à transação por insolvência tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, deverá firmar termo de ajustamento de conduta e manter, pelos cinco anos seguintes, regularidade fiscal em todos os tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescidos dos encargos legais.

Por fim, o art. 34 do PL prevê que, quando se apurar que o sujeito passivo concorreu com dolo, fraude ou simulação para sua insolvência ou falência ou não se utilizou da denúncia espontânea antes da transação tributária referida, o respectivo termo não poderá ser concluído ou será nulo, caso já se tenha por encerrado o procedimento, sem prejuízo das consequências penais cabíveis.

Haverá a necessidade de se alterar a atual Lei 11.101 de 2005, que em seu artigo 6º, § 7º, dispõe que as execuções de natureza fiscal não são suspensas pelo deferimento da recuperação judicial, ressalvando-se a concessão de parcelamento nos termos do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária específica. A menos que o PL 5.082/09 preveja essa possibilidade de suspensão, o que não é o caso até agora.

2.3 TRANSAÇÃO NA RECUPERAÇÃO TRIBUTÁRIA

Modalidade de transação “aplicável, sobretudo, às sociedades simples”¹¹, visto que se exclui dela as pessoas jurídicas que podem requerer a recuperação judicial da Lei 11.101/05, além das entidades do II, art. 2º, da mesma lei.

É uma modalidade de transação que vem bem detalhada no PL 5.082/09, sendo os incisos I a III, do art. 36, subjetivos e os incisos I a XII, do art. 37, objetivos. Com relação a esses requisitos, Machado afirma que “[...] apenas impõe deveres ao contribuinte interessado e atribui ampla faculdade à Administração Tributária”¹². Oliveira, em sentido contrário, afirma que “[...] grande parte dessas condições estão contidas também na Lei de Falências e Recuperação Judicial.”¹³

Segundo o art. 37, X, do PL 5.082/09, o pedido de recuperação tributária deverá ser instruído com a proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso, por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento da empregabilidade, regularidade tributária perante à União e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam

¹¹ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 214.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES FILHO, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 133.

¹³ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, 215.

responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais e estatutos. Além disso, o plano de recuperação tributária não poderá prever prazo superior a sessenta meses para pagamento dos créditos tributários objeto do termo de transação (art. 38, § único, PL 5.082/09).

Ao sujeito passivo, segundo o art. 39 do PL 5.082/09, será vedado desistir da proposta de recuperação tributária, e alienar ou onerar bens ou direitos de seu ativo permanente, sem prévia notificação à autoridade administrativa e desde que demonstrada a reserva de patrimônio para cumprimento do plano de recuperação, a menos que seja um valor inferior a 5% do ativo permanente, em operações individuais, ou 10% do ativo permanente se forem várias alienações ou onerações.

Uma das concessões por parte do sujeito passivo, segundo o art. 40 do PL 5.082/09, é a comunicação de sua situação, no prazo de trinta dias, para a anotação da expressão “recuperação tributária”, ao registro público correspondente à sua natureza jurídica; às administrações tributárias federal, estadual ou distrital e municipal do domicílio de sua sede e de suas filiais; ao corresponde órgão ou entidade regulador ou fiscalizador, quando se tratar de concessionário ou permissionário de serviço público de qualquer natureza; e aos juízos onde figure como autor ou réu, de qualquer instância e em qualquer grau de jurisdição.

2.4 TRANSAÇÃO ADMINISTRATIVA POR ADESÃO

A transação administrativa por adesão foi regulamentada pelo art. 35 da Lei 13.140 de 2015, estabelecendo que os requisitos e as condições da transação por adesão serão definidos em resolução administrativa própria, que terá efeitos gerais e será aplicada aos casos idênticos, tempestivamente habilitados mediante pedido de adesão, ainda que solucione apenas parte da controvérsia. Ao fazer o pedido de adesão, o interessado deverá juntar prova de atendimento aos requisitos e às condições estabelecidas na resolução administrativa. Poderão ser objeto de transação por adesão, com fundamento em autorização do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou no parecer do Advogado-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República.

Pelo Projeto de Lei nº 5.082 de 2009, seria possível, através do procedimento estabelecido por ela, a transação por adesão, entretanto tal PL não mencionou se isso seria na fase judicial ou administrativa. O Projeto de Lei acima “parece ter seguido o entendimento de que a transação poderia ocorrer em qualquer dessas fases”¹⁴. O art. 44, §1º, do PL 5.082/09 menciona o fato de que o sujeito passivo transator poderá requerer ao juiz o sobrestamento, por, no máximo, noventa dias, de processo

¹⁴ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, 201.

judicial em curso. Logo, após os 90 dias, se o contribuinte persistir na transação, deverá renunciar a via judicial.

No Projeto de Lei nº 5.082/2009, pelo art. 43, a transação por adesão permite apenas e tão somente serem relevados os valores do encargo legal e das verbas sucumbenciais (art. 6º, §3º). Tal transação servirá para a solução de controvérsias jurídicas em matéria tributária, inclusive as de repercussão geral, mediante autorização do Ministro de Estado da Fazenda e do Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou de tribunais superiores; ou mediante previsão em lei específica.

Pelo art. 43, § 2º, do PL acima referido, poderá haver edição de resolução administrativa de adesão, que disciplinará todos os requisitos e condições para que os interessados possam habilitar-se e aderir aos seus termos. A resolução terá efeitos gerais, e será aplicada a todos os casos idênticos e que tempestivamente sejam habilitados, mesmo quando suficiente apenas para solução parcial de determinados litígios. Para isso, o sujeito passivo interessado deverá protocolizar seu pedido de adesão perante a Fazenda Nacional, com prova de atendimento a todos os requisitos estabelecidos em resolução da CGTC. Atendidos os pressupostos, a forma e os prazos fixados na respectiva resolução administrativa de adesão da CGTC, a autoridade administrativa formalizará o termo de transação.

A transação administrativa por adesão, para Oliveira, “[...] apresenta como particularidade o fato da controvérsia jurídica poder afetar inúmeros contribuintes. Permite-se que seja dada uma mesma solução a todos aqueles que se encontrem em idêntica situação.”¹⁵ Logo, ela privilegia o princípio da isonomia. Além disso, para o autor acima, abrevia a finalização do litígio tributário, pois “considerando que essa modalidade transacional pressupõe jurisprudência pacífica de nossa Corte Suprema ou dos tribunais superiores, a questão jurídica de fundo já estará, de fato, resolvida”¹⁶.

2.5 TRANSAÇÃO PELA INTERPELAÇÃO PREVENTIVA ANTIELUSIVA

O planejamento tributário pode ser definido da seguinte forma:

Tem-se que, em sentido amplo, o planejamento é ação (ou conjunto de ações) voluntária, coordenada e programada que se volta à elaboração de um plano e definição de estratégias para o atingimento de certos fins previamente fixados. Por meio de tal trabalho de preparação, que tem por desígnio arquitetar algo que ainda não ocorreu no mundo fenomênico, viabiliza-se a tomada de inúmeras decisões (contenção de gastos, por exemplo).¹⁷

¹⁵ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015, 217.

¹⁶ *Ibid.*, 218.

¹⁷ CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento Tributário à luz do Direito Brasileiro. MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, p. 121.

Para estes mesmos autores, “[...] a fraude fiscal pode ser perpetrada antes, durante ou depois da ocorrência do fato jurídico tributário.”¹⁸ A interpelação antielusiva só pode ser preventiva, visto que se fosse após o fato jurídico perpetrado apenas restaria o pagamento do fato gerador que efetivamente ocorreu, sendo que qualquer forma de eludir, ou seja, de “[...] evitar ou esquivar-se com destreza, ou furtar-se com habilidade ou astúcia, ao poder ou influência de outrem”¹⁹ seriam formas que importariam fraude à lei.

Entretanto, “[...] esta modalidade de transação resulta na incerteza de se enquadrar operação ou negócio jurídico no regime jurídico aplicável ao caso [...]” (SILVA, 2009, p. 58) sobre o enquadramento legal de uma atividade sua, se será considerada pela autoridade como permitida ou não pelo nosso ordenamento jurídico, poderá fazer uma espécie de consulta preventiva com o objetivo específico de não se submeter aos ditames do artigo 116, parágrafo único, do CTN, ou seja, de ter o seu negócio jurídico desconsiderado. Importa ressaltar que, mesmo que esse dispositivo não tenha sido regulamentado por lei ordinária, exigido pelo art. 116 do CTN, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o aplica:

O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo Direito, adotadas pelo contribuinte, e que têm como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Nesse sentido, o planejamento tributário é antes de tudo e nada mais além do que um planejamento. Trata-se de um pensar com antecedência, um se organizar, um planejar, tendo em mente que, para se alcançar determinado resultado negocial, existe uma alternativa ou um outro negócio jurídico lícito que, se realizando, levará à redução ou não pagamento de tributo. Neste sentido, quando se está diante de um planejamento tributário, pressupõe-se a existência de um negócio normal (não planejado) que enseja uma determinada carga de tributação, e um negócio jurídico alternativo (planejado), que tem por efeito a redução ou não pagamento de tributos pelo contribuinte. Constatada a ilicitude do negócio jurídico planejado, ou a falta de realidade e verdade na sua execução, é necessário recompor qual teria sido o fato jurídico tributário, de forma a se atribuir esses efeitos, do negócio jurídico próprio, ao fato jurídico tributário. (CARF, 1ª Seção, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Acórdão 1401-001-059, rel. Cons. Alexandre Antônio Alkimim Teixeira, publ. 6.1.2014)²⁰

A transação nesse caso ocorrerá, pois, ao mesmo tempo em que o fisco terá uma informação sobre o contribuinte que facilitará qualquer fiscalização futura, ao mesmo tempo o contribuinte terá a segurança jurídica de que o seu comportamento não será motivo para a

¹⁸ *Ibid.*, 122.

¹⁹ CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento Tributário à luz do Direito Brasileiro. MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016, 117.

²⁰ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão 1401-001-059**. O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo Direito, adotadas pelo contribuinte, e que têm como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Recorrente: BANCO MERCEDES-BENZ DO BRASIL S/A. Relator: Cons. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, 06 jan. 2014. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 12 jan. 2017.

desconsideração do seu ato ou negócio jurídico e se submeterá aos ditames para o enquadramento do instituto da consulta do artigo 52 do Decreto 7.574 de 2011.

A interpelação preventiva antielusiva, portanto, teria a seguinte utilidade:

Art. 47. Para os efeitos de cumprimento do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional, o contribuinte poderá apresentar interpelação preventiva antielusiva, com pedido circunstanciado, com qualificação dos envolvidos, descrição da operação, ato ou negócio jurídico que pretenda realizar, em todos os seus aspectos e consequências, acompanhada dos documentos pertinentes e seguida da indicação do regime legal tributário que entenda aplicável ao caso e da interpretação ou solução jurídica que se proponha a adotar, para confirmação prévia perante a Administração Tributária.

§ 1º A interpelação preventiva antielusiva aplica-se aos casos de objetiva condição de incerteza sobre o regime jurídico aplicável e que possa motivar entendimento sobre simulação, interposição fictícia de pessoas, desconsideração de personalidade jurídica, controle de preços de transferência, requalificação de operações, atos ou negócios jurídicos, a exemplo de transformações, fusões, cisões ou incorporações societárias, liquidação e extinção de pessoas jurídicas, formação de lucros e receitas, aproveitamento de créditos, qualificação de despesas dedutíveis no período, operações no exterior ou pagamentos para o exterior e outros.

§ 5º Caso a CCFN pronuncie-se contrariamente após o prazo legal ou retifique o seu entendimento sobre a operação, ato ou negócio jurídico apresentados, e quando tenha sido praticado nos termos indicados na interpelação preventiva, os tributos serão devidos em sua integralidade, mas excluída a multa aplicável.

§6º Em qualquer hipótese de modificação das condições apresentadas na interpelação, o contribuinte sujeitar-se-á à cobrança do tributo, multa e juros.

§ 7º A Câmara de Conciliação deverá, periodicamente, publicar ementas com o entendimento adotado sobre questões semelhantes, quando tenham sido fornecidas mais de cinco respostas individuais equivalentes, as quais, após aprovação do Ministro de Estado da Fazenda, passará a ser vinculante para todos os demais casos análogos.

§ 8º A resposta do Comitê Consultivo terá eficácia limitada ao contribuinte e as operações ou atos e negócios jurídicos apresentados, salvo casos de consolidação de interpelações equivalentes, quando o Comitê poderá adotar decisão com efeitos *erga omnes*.

§ 9º Ao contribuinte que obtiver resposta negativa à sua pretensão não lhe será defeso implementar as operações ou realizar os atos ou negócios jurídicos pretendidos.

§ 12. O procedimento de que trata este artigo não poderá ser utilizado para solução de consultas ordinárias.²¹

Este anteprojeto de lei, acima transcrito, que regulamentava a transação preventiva antielusiva, não é o PL 5.082/09, mas outro que até hoje não foi encaminhado ao Congresso Nacional. Houve apenas, em 2008, um requerimento de Informação 3.411²² pelo Deputado Hugo Leal, para que o Poder Executivo definisse qual seria o atual Anteprojeto, sendo que em 2009 foi apresentado o PL 5.082/09. Esse projeto, entretanto, não trouxe tal previsão e outras que se verão a seguir.

²¹ ANTEPROJETO de lei. **Estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CCFN, e dá outras providências.** Brasília, março de 2007. Disponível em http://www.apet.org.br/projeto_lei/pdf/pro.fede19.04-7.pdf. Acesso em 04 jan. 2017.

²² BRASIL. Câmara dos Deputados. **Requerimento de Informação nº 3.411/2008.** Solicita informações sobre o Anteprojeto de Lei “que estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CGCFN e as Câmaras de Conciliação da Fazenda Nacional – CGFN, e dá outras providências”, ou sobre outras iniciativas visando instituir novos modelos que viabilizem a cobrança dos créditos da União de forma negociada com os devedores. Brasília. Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/610300.pdf>. Acesso em 12 jan. 2017.

Essa modalidade de transação está de acordo com o referencial teórico deste trabalho que considera que o litígio deva ser disciplinado por meio da lei ordinária, conforme exige o art. 171 do CTN, e não doutrinariamente ou jurisprudencialmente. No caso seria uma forma de transação antes mesmo de um lançamento existente contra o contribuinte.

2.6 TRANSAÇÃO PENAL TRIBUTÁRIA

Em virtude da independência entre as esferas, a recomposição ou transação civil não gera a extinção do processo criminal por um fato que tenha repercussão em ambas as esferas. Segundo o artigo 846 do Código Civil de 2002, a transação concernente a obrigações resultantes de delito não extingue a ação penal pública.

Sobre esse assunto Gagliano afirma o seguinte:²³

Esta regra é absolutamente desnecessária, mormente em se considerando o fato de que a persecução criminal é norteadada por superiores princípios de ordem pública e preservação social. Ademais, não se conceberia que uma transação de natureza civil prejudicasse o desfecho de uma ação penal de natureza pública.

Ocorre que no direito tributário há uma certa repercussão da transação na possibilidade ou não de se instaurar, pela denúncia de um crime contra a ordem tributária, visto que conforme já sumulou o STF, vinculativamente a todos os órgãos do Poder Judiciário e da Administração Pública, na Súmula Vinculante 24, não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.

Como a transação é uma das formas de extinção do crédito tributário, isso refletirá consequentemente no lançamento, não podendo o Ministério Público fazer a denúncia por crime contra a ordem tributária, a menos que, posteriormente, o sujeito passivo venha a não adimplir a parte que se obrigou pela transação. Como se verá adiante, um dos requisitos da transação penal tributária é o pagamento integral do crédito tributário.

A transação penal tributária era estabelecida no mesmo anteprojeto que previa a interpelação preventiva antielusiva, estipulando que haveria “[...] a possibilidade de se converter pena inferior a três anos em prestação de serviços comunitários e pagamento integral da dívida tributária, podendo ser revogada a suspensão da pena em caso de descumprimento” (SILVA, 2009, p. 57). Vejamos o que dizia o dispositivo:

²³ GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, v. 2, 14. ed., rev., atual e ampl., 2013., p. 250.

Art. 41. Os contribuintes ou responsáveis solidários condenados por crimes contra a ordem tributária, quando a pena aplicada for inferior a três anos e possuírem débitos não pagos, poderão firmar em juízo compromisso de correção de conduta, com anuência do Ministério Público, para conversão da pena em prestação de serviços comunitários, mantida a equivalência e proporcionalidade, e desde que acompanhada de pagamento integral da dívida tributária.

§ 1º O compromisso a que se refere o *caput* implicará suspensão condicional da pena que tenha sido deduzida, a partir da data do pagamento, que somente será extinta passados cinco anos, contados da autorização judicial.

§ 2º Apurado que o condenado, no prazo indicado, cometeu delito do mesmo tipo, não manteve regularidade fiscal em todos os tributos, descumpriu obrigações acessórias que possam implicar crime de sonegação de tributos, teve débitos inscritos em cadastro de inadimplentes ou foi levado à inscrição na dívida ativa, o juiz revogará a suspensão da pena reduzida.²⁴

O Projeto de Lei 5.082/09, em seu artigo 54, apenas prevê que será suspensa a pretensão punitiva do Estado, não correndo o prazo de prescrição criminal nesse período, referente aos crimes contra a ordem tributária, além do de apropriação indébita previdenciária e sonegação de contribuição previdenciária, a partir do período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes tiver protocolizado a proposta de transação, extinguindo-se a punibilidade quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

2.7 TRANSAÇÃO POR AJUSTAMENTO DE CONDUTA TRIBUTÁRIA

O art. 8º do PL 5.082/09 afirma que, admitida a proposta, o prosseguimento da transação poderá ser subordinado à exigência de prévia assinatura de termo de ajustamento de conduta pelos sujeitos passivos, sendo aplicada multa sancionatória, pelo que dispõe o art. 9º desse PL, no descumprimento do termo de transação ou ajustamento de conduta de vinte por cento sobre o valor do débito resultante da transação.

Como foi visto nos tópicos anteriores, exige-se também o termo de ajustamento de conduta na transação por insolvência civil tributária, caso sobrevenha sua recuperação, com extinção da insolvência ou da falência, comprometendo-se nos cinco anos seguintes a regularizar o pagamento dos tributos federais, sob pena de cobrança da diferença dos débitos objeto da transação, acrescido dos encargos legais.

Além disso, viu-se que, na transação por Recuperação Tributária, o pedido de recuperação tributária deverá ser instruído de proposta de termo de ajustamento de conduta, com compromisso,

²⁴ ANTEPROJETO de lei. **Estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CCFN, e dá outras providências.** Brasília, março de 2007. Disponível em http://www.apet.org.br/projeto_lei/pdf/pro.fede19.04-7.pdf. Acesso em 04 jan. 2017.

por prazo não inferior a três anos, de continuidade da atividade empresarial, preservação ou aumento da empregabilidade, regularidade tributária perante a União, e responsabilidade solidária dos sócios, diretores e gerentes que tenham poderes sobre a condução das atividades financeiras e possam responder por eventuais descumprimentos dos contratos sociais e estatutos.

Por fim, o artigo 26 do Projeto de Lei 5.082/09 prevê a transação por ajustamento de conduta em que o sujeito passivo poderá, de acordo com a sua proposta e com prévia anuência da autoridade competente, adotar os procedimentos de denúncia espontânea ou de imputação dos débitos inscritos em dívida ativa, sendo vedado ao sujeito passivo desistir da proposta realizada (art. 27 c/c art. 39, I).

No Anteprojeto de 2007, no art. 46, havia uma maior explicitação dessa possibilidade, disciplinando essa modalidade de transação no caso de fiscalização: verificado que o contribuinte não cumprira adequadamente a legislação tributária, poderia o sujeito passivo submeter-se a esse termo de ajustamento de conduta, que teria os efeitos de denúncia espontânea, e que deveria ser cumprido integralmente, sob pena de revogação e cobrança dos valores integrais das multas e juros de mora devidos, devendo o contribuinte se manter, pelos cinco anos seguintes, com regularidade fiscal em todos os tributos e não podendo ter débitos inscritos em cadastro de inadimplentes ou inscrição em dívida ativa, sob pena de nulidade dos atos praticados e cobrança da diferença dos débitos, acrescidos dos encargos legais.²⁵

2.8 TRANSAÇÃO DO PRINCIPAL

Pelo PL 5.082/09, Oliveira destaca sobre a transação do principal que:

29. De acordo com a proposta apresentada, a transação tributária encontra alguns limites. Em princípio, somente se aplica às prestações acessórias (multa, juros, encargos, etc). Proibiu-se que a transação implique em negociação do montante do tributo. Tal vedação, entretanto, é mitigada na hipótese em que a redução do tributo decorrer de interpretação de conceitos jurídicos indeterminados ou da identificação do fato num caso concreto.²⁶

Quanto a essa previsão, Fernandes concorda “[...] tendo em vista que se pretende implantar pela primeira vez a transação em âmbito nacional, parece ser a melhor opção não permitir

²⁵ ANTEPROJETO de lei. **Estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CCFN, e dá outras providências.** Brasília, março de 2007. Disponível em http://www.apet.org.br/projeto_lei/pdf/pro.fede19.04-7.pdf. Acesso em 04 jan. 2017.

²⁶ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária.** São Paulo: Quartier Latin, 2015, 256-257.

o perdão do tributo”²⁷. Essa mesma autora, entretanto, apresenta um exemplo em que o tributo principal poderia ser transacionado. Vejamos:

A título exemplificativo, pode-se imaginar uma situação em que um estabelecimento comercial localizado em uma pequena cidade brasileira, responsável pela geração de renda da maioria da população local, está em vias de ter a falência decretada, comprovadamente sem condições de pagar os tributos devidos. Nesse caso, poderia ser interessante a realização de transação com o Fisco, em que este se compromete a perdoar os tributos e o contribuinte a não demitir os funcionários. Ora, não se pode esquecer que o tributo não deve ser visto como um fim em si mesmo; ao contrário, é apenas um meio para que o Estado alcance o bem comum.²⁸

A transação do principal parece não ferir o conceito de tributo estabelecido no art. 3º do CTN no tocante à atividade administrativa ser plenamente vinculada, porquanto há uma prescrição especial no próprio diploma legislativo permitindo que a transação tributária venha a ocorrer (art. 171 do CTN). Portanto, a antinomia é apenas aparente. O lançamento é atividade plenamente vinculada sim, entretanto, posteriormente, poderá uma lei transativa extinguir tal crédito tributário constituído anteriormente, já que o produto do lançamento não é vinculado.²⁹

2.9 TRANSAÇÃO POR DAÇÃO EM PAGAMENTO E PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Tavares propõe para essa modalidade de transação o seguinte:

[...] adoção de procedimentos judiciais que fomentem a realização de transação tributária, nos moldes (já ou a serem) previstos na legislação aplicável, especialmente por meio da quitação do crédito tributário litigioso mediante a *conferência de bens e serviços* do contribuinte à Fazenda Pública (dação em pagamento), observada a *disponibilidade* para aquele e a *necessidade/conveniência* para esta.³⁰

Ainda ressalta “[...] que se trata de *procedimentos judiciais*, ou seja, atos que serão levados a cabo perante a autoridade judicial responsável pelo trâmite do feito executivo.”³¹ Abraão

²⁷ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no direito tributário: realizado no direito norte-americano, possibilidades no direito brasileiro (?)**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013, p. 115.

²⁸ *Ibid.*, p. 116.

²⁹ “O lançamento é definido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que determina que tal atividade do administrador é vinculada. Observa-se que vinculados são os atos que permitem a ocorrência da formalização do lançamento, não sendo vinculado o produto do lançamento, qual seja, o crédito tributário. Dessa forma, como será visto mais adiante, a indisponibilidade que atingiria matéria de direito público seria relativa, posto que o que se vincula é o ato do lançamento e não o seu produto, o crédito tributário, passível, portanto, de transação.” VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016, p. 60.

³⁰ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no direito tributário: realizado no direito norte-americano, possibilidades no direito brasileiro (?)**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013, p. 3.

³¹ *Ibid.*, p. 3.

(1997, p. 9) afirma que a Fazenda poderá “[...] sem faltar com o respeito à probidade e moralidade, querer avaliar a coisa, ou requerer que o Juízo nomeie um técnico, mas sempre a dação em pagamento deve vir acompanhada de um laudo sumario [sic], onde se possa viabilizar o preço da coisa.”³² Para isso, Diogo Tavares propõe o seguinte:

Para tanto, acreditamos que um caminho factível e eficiente seria a possibilidade de a *transação tributária* estabelecer que o contribuinte deva quitar o crédito tributário em execução, por exemplo, mediante a entrega de bens dos quais as Escolas Públicas mantidas pela Fazenda Pública exequente estejam necessitando, como carteiras escolares, armários, mesas, lousas etc.; ou mediante a prestação de serviços dos quais algum órgão daquele ente estatal esteja necessitando, como pinturas, construções, manutenção de máquinas, equipamentos e veículos etc.³³

Tudo isso, pois, haverá “[...] de um lado, o rápido recebimento dos pretendidos créditos e, de outro lado, a não-inviabilização da atividade do pagador de tributos, que não teria suas atividades ou profissão atingidas por uma imediata desapatrimonialização [...]”³⁴. Segundo Abraão:

Bem por isso, típico instituto preconizado da legislação civil, seu alcance tem aspecto de validade seguro no campo tributário, a uma por não haver o legislador expressamente vedado, em segundo lugar diante a configuração exemplificativa do artigo 156 e seus incisos, a derradeira modalidade do gênero pagamento.³⁵

Para Fernandes “[...] não significa que o Estado possa impor ao contribuinte que o cumprimento da obrigação tributária se dê compulsoriamente mediante a entrega de bem ou a prestação de serviços, pois isso significaria utilizar o tributo como forma de confisco”.³⁶ (2014, p. 13). Isso porque, para esse autor, a, “[...] *transação*, seja qual for o mecanismo utilizado para o cumprimento da obrigação tributária que subsistir às concessões mútuas (pagamento em dinheiro, dação em pagamento, parcelamento etc) é sempre *facultativa*[...]”³⁷.

³² ABRAÃO, Carlos Henrique. **Dação em pagamento na execução fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 24, 1997. ÁLVARES, Manoel. Comentários aos artigos 165 a 174. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 9.

³³ TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **Transação tributária com dação em pagamento**. Rio de Janeiro: Revista de Finanças Públicas – Tributação e Desenvolvimento, v.2, nº. 2, 2014, p. 4.

³⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária realizada nos exatos termos do art.171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 146.

³⁵ ABRAÃO, Carlos Henrique. **Dação em pagamento na execução fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 24, 1997, p. 8.

³⁶ FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no direito tributário: realizado no direito norte-americano, possibilidades no direito brasileiro (?)**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013, p. 13.

³⁷ *Ibid.*, p. 14.

Inicialmente, deve-se pontuar que é diferente o questionamento se o legislador pode estabelecer hipoteticamente (originariamente) como forma de extinção do crédito tributário o pagamento *in natura* ou *in labore*, da pergunta se o contribuinte poderia, ao invés do pagamento em pecúnia, fazer o pagamento *in natura* ou *in labore*, mesmo que o legislador abstratamente apenas tenha previsto o pagamento em dinheiro. Nessa última questão parece possível, pois ocorre quando o fisco faz a adjudicação compulsória na execução fiscal em que um bem imóvel tenha sido dado em garantia. Já a primeira indagação, há controvérsias.

A despeito do que diz grande parte da doutrina, em relação a isso, ou seja, de que não poderia o legislador prever hipoteticamente a extinção do crédito tributário *in natura* ou *in labore*,³⁸ o entendimento aqui adotado é o de que poderia o legislador, mesmo o legislador ordinário, na lei sobre transação, tratar dessas possibilidades de extinção do crédito tributário por meio desse instituto.

Nem se diga que o artigo 146, III, “b”, da Constituição estabelece que para tratar de crédito tributário apenas seria por meio de lei complementar, pois o CTN, que é a Lei Complementar vigente, em razão da matéria por ter sido recepcionada pela atual Constituição, e que trata sobre as formas de extinção do crédito tributário, ao prever a transação como forma de extinção do crédito tributário, por meio de concessões recíprocas, não limita que o contribuinte não possa prestar serviços ou entregar bens. Destarte, esse entendimento é colaborado pelo conceito de tributo normatizado no artigo terceiro do mesmo diploma legislativo que fala que tributo é toda prestação pecuniária ou valor que nele possa ser exprimido.

A transação como forma extintiva do crédito tributário prevê concessões recíprocas, não proibindo que o legislador preveja como possibilidade, para recebimento de parcela do tributo devido, a prestação de serviços à comunidade ou a entrega de qualquer bem. Se a lei, mesmo a ordinária, permitir não há motivo para obstar a sua realização. Se o legislador pode fazer remissão (perdão total) do crédito tributário, não há motivo também para que ele não possa fazer essa modalidade de transação, já que ficaria a critério do contribuinte optar ou não por essa condição. No mesmo sentido, Martins sustenta o seguinte:

[...] não haveria óbices à realização de transação por determinado município, em que este recebesse o tributo devido por meio de prestação de serviços com fornecimento de materiais.

³⁸ Deve-se mencionar, nesse sentido, o entendimento de Hugo de Brito Machado: “Diversa da questão de saber se existe em nosso Direito o tributo em natureza é a questão de saber se o sujeito passivo da obrigação tributária principal tem o direito subjetivo de extinguir o crédito respectivo mediante a entrega de bens diversos de dinheiro. Parece-nos que tal questão deve ser respondida negativamente. A dívida do tributo há de satisfeita *em moeda*. Apenas em circunstâncias especiais é possível a satisfação da obrigação tributária mediante a entrega de bens outros cujo valor possa ser expresso em moeda.” MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 38. ed. rev. e atual., 2017, p. 58.

Quanto mais quando o vencedor do certame licitatório realizado para tanto não teve interesse em realizá-la.³⁹

Isso só colabora que o rol do artigo 156 do CTN sobre formas de extinção do crédito tributário não é exaustiva, a exemplo do devedor que morre sem deixar bens para o pagamento das suas dívidas ou do caso da confusão em que credor e devedor se confundem, como no caso de Município que adjudica um bem imóvel da área urbana e não pode cobrar Imposto Predial e Territorial Urbana (IPTU) de si própria.

Entretanto, conforme pontua Martins, como visto acima, só poderia a transação pela dação em pagamento e pela prestação de serviços se ninguém tivesse interesse para o certame licitatório, pois a lei de licitação não prevê como hipótese de dispensa ou de inexigibilidade de licitação a possibilidade de o contribuinte pagar o crédito tributário por meio de prestação de serviços ou pela entrega de um bem. Logo, para que isso ocorresse, seria preciso uma alteração legislativa nesse sentido na lei geral de licitações (Lei 8.666/93), a menos que se interprete que o “fato de existir uma regra geral para a aquisição de bens ou a contratação de serviços pelos órgãos públicos não exclui a possibilidade de que bens sejam fornecidos ou serviços sejam prestados [...] em decorrência de outras regras especiais.”⁴⁰

2.10 CONSIDERAÇÕES SOBRE A NÃO INCLUSÃO DA TRANSAÇÃO PREVENTIVA NO PL 5.082/09

Não faz sentido falarmos em transação preventiva, pois é a lei ordinária, segundo o que estabelece o artigo 171 do Código Tributário Nacional (CTN), quem dirá quando ocorrerá o litígio. Vejamos uma situação hipotética que caracterizaria a transação preventiva, segundo uma parcela da doutrina⁴¹: alguns estados resolvem dividir o valor a ser pago a título de Imposto sobre Veículos

³⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária realizada nos exatos termos do art.171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 373-374.

⁴⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária realizada nos exatos termos do art.171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 20.

⁴¹ “[...] surge uma das mais populares hipóteses de transação entre o fisco e contribuinte, na medida em que quando do recebimento da autuação fiscal, normalmente o contribuinte tem a opção de efetuar o pagamento do débito com redução do tributo aplicada pelo fisco.” MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 55.

Automotores (IPVA) em, por exemplo, quatro vezes, concedendo um desconto no caso de pagamento à vista. Nessa situação, o contribuinte deixaria de fazer jus ao pagamento parcelado, mas possuirá um desconto vantajoso que excluirá parcela do crédito tributário que ao final o sujeito ativo iria receber e não vai mais. O fisco estadual, por sua vez, irá obter mais rápido o seu crédito, viabilizando, com isso, a resolução do litígio.

Esse caso é um bom exemplo para mostrar que a ocorrência do instituto da transação tributária não necessariamente o sujeito passivo deva ter descumprido a norma tributária de pagamento do tributo e, com isso, que tenha ocorrido discussão na via administrativa ou judicial para haver a determinação (terminação) do litígio. Apesar de alguns autores chamarem tal situação de transação preventiva, tal classificação não deve ser utilizada, pois cabe tão somente à lei ordinária disciplinar quando ocorrerá o “litígio”, mesmo que esteja na fase de simples observância da norma por parte do contribuinte, e não na fase de aplicação por um terceiro.

Na verdade, não é só com a lide que necessariamente haverá o litígio. Não é só uma causa chegar ao Poder Judiciário que se pode ter a certeza de que o litígio instaurou. Há muitas situações da vida que podem se tornar litigiosas sem o conhecimento dos juízes. Por isso, pode o próprio legislador prever tais situações e, assim, não haveria motivo para se invocar a classificação da transação preventiva para dizer que haveria uma violação ao art. 171 do CTN, por este, possivelmente, segundo essa parcela da doutrina, só aceitar a transação repressiva. Na verdade, deve ser considerado como uma norma abarcável pela definição do artigo 171 do que seja transação tributária.

Pelo Anteprojeto de 2007 previa-se, entretanto, para a transação preventiva, que nos casos de potencial litigiosidade ou incerteza claramente determinada em texto legal, poderia ser realizada a transação preventiva, mediante resolução que contivesse todos os elementos necessários à exata compreensão da identificação do litígio e as condições para sua extinção. A transação preventiva teria efeitos *erga omnes* quando fosse provocada pelo contribuinte ou representante do setor afetado por alguma medida que tivesse potencial de litígio no futuro.

O contribuinte, pela transação preventiva, poderia provocá-la antes ou após a expedição do ato administrativo concessivo de direito, do cumprimento de obrigação acessória, lançamento tributário ou auto de infração, sempre que tivesse fundadas razões e desde que aceitasse os efeitos de confissão irretratável da dívida declarada, especialmente quando da aplicação de conceitos jurídicos claramente indeterminados e a apuração dependesse de estimativas, medições ou quantificação fundadas em presunções. Para isso, o termo de transação preventiva deveria conter o fundamento jurídico de indeterminação do texto normativo em face da situação fática à qual se reportasse; as propostas de regularização e acerto das situações de fato, segundo critérios de quantificação

compatíveis e aferidos tecnicamente, por perícia ou outros meios de prova; e manifestação expressa de aceitação da decisão prevista no termo de transação.

Apesar de o Anteprojeto de 2007 ter regulado a possibilidade da transação preventiva, no art. 45, prevendo várias situações que não foram inseridas no PL 5.082/09, pelo referencial teórico aqui adotado, considera-se tal omissão no PL de acordo com a teoria aqui adotada de que cabe apenas ao legislador ordinário definir quando ocorrerá o litígio ou não.

3 FORMAS ALTERNATIVAS DE RESOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIAS

Geraldo Ataliba já defendia formas alternativas de resolução de controvérsias que não pelo Poder Judiciário, pois “[...] se todas as divergências forem submetidas ao Poder Judiciário, este submergirá sob o pano de um acúmulo insuportável de questões para julgar [...] - tardarão muito as soluções”⁴². Nos últimos anos, vamos observar que aumentou bastante a quantidade de normas legais que estimulam formas alternativas de resoluções de conflitos. E algumas dessas inovações normativas serão estudadas a seguir.

3.1 TRANSAÇÃO PELA MEDIAÇÃO

A mediação ocorre quando há um terceiro, neutro e imparcial, que auxilia as partes a solucionar do conflito sem sugerir, impor ou interferir nos termos do acordo, sendo aplicada quando houver necessidade de pacificação da convivência entre as partes e devendo ser utilizada para relações continuativas. A mediação, diferentemente da jurisdição, não tem um olhar apenas retrospectivo, ou seja, para um fato que já aconteceu e ficou isolado no passado. A mediação tem uma visão do futuro e, por isso, que se configura na relação jurídica continuativa.

A mediação independe da ocorrência efetiva do acordo, diferentemente do que ocorre na conciliação. Acontece que “[...] a mediação e a arbitragem são métodos extraprocessuais, de modo que quando atuam não há falar-se, ainda, em jurisdição e processo [...]”⁴³.

Com o Código de Processo Civil de 2015 em seu artigo 319, o autor pode indicar a realização da audiência preliminar de mediação. A Lei Federal 13.140 permite a autocomposição da

⁴² ATALIBA, Geraldo. **Recurso em matéria tributária**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, v.25, n. 97, p. 111-132, jan./mar. 1988. Disponível em <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/181823>. Acesso em 12 jan. 2017.

⁴³ SIMINI, Danilo Garnica; ARAÚJO, Lucas Pereira; BORGES, Diego Mota. **Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público**. São Paulo: Revista Científica da Fundação Educacional de Ituverava, v. 12, n. 1, p.241-252, 2015. Disponível em: <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/1398>. Acesso em: 03 jan. 2017.

administração pública com particulares, menos para os tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou para créditos inscritos em dívida ativa da União, pelo art. 38, mas poderá ocorrer entre entes da administração pública, desde que renunciem ao direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Relações jurídicas onde ocorrem bitributações constantes, por parte de entes federativos distintos, por serem relações continuativas, poderiam ser submetidas à câmara de prevenção e resolução administrativa de conflitos, desde que a redução ou o cancelamento do crédito tenha manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda.

A ação de consignação em pagamento é uma ação judicial de iniciativa do contribuinte, em que, logo após o depósito, no valor maior dele cobrado, ele sairá, ficando apenas os entes federativos litigantes em caso de bitributações. Esses entes poderiam indicar na contestação pela realização da mediação, sendo que se apenas um ente a desejasse, mesmo assim deveria haver a audiência preliminar de mediação, pois essa audiência só não ocorrerá se ambas as partes manifestarem, expressamente, desinteresse na composição consensual, segundo o que estabelece o art. 334, §4º, I, do CPC.

Não necessariamente pela mediação haverá a transação, caso, por exemplo, um dos entes entenda que não deva fazer a cobrança dali para frente, sem estabelecer nenhuma concessão do outro ente. O mesmo deve ser dito para a conciliação que será visto a seguir e para a arbitragem. A transação ocorreria se os entes resolvessem cindir determinados fatos econômicos de modo que cada um tributasse aquilo que ficou acordado dali em diante, pois haveria de fato concessões recíprocas.

3.2 TRANSAÇÃO PELA CONCILIAÇÃO

Na conciliação há um terceiro que sugere a solução do problema, mas não compulsoriamente, tentando fazer com que as partes aceitem suas ponderações. A conciliação deve resolver conflitos pontuais e esporádicos, ou seja, não se trata de relações jurídicas continuativas.

Relações pontuais no tempo tendem a fazer coisa julgada, caso não sejam contestadas a tempo, segundo o que dispõe a súmula 239 do STF no sentido de que a decisão que declara indevida a cobrança do imposto em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores, justamente pelo fato de não ter como marca a continuação de uma relação jurídica que se protraí no tempo.

A conciliação já é aplicada pela Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF), mas somente para os casos em que houvesse conflito entre os entes federativos, nunca entre um deles e contribuintes, sendo aplicado o mesmo entendimento do que fora dito acima

para a mediação a partir da Lei 13.140. Por fim, cabe ressaltar que existir relações pontuais no tempo não significa necessariamente que haverá apenas um fato gerador envolvendo entes da Administração Pública em matéria tributária, mas que essas relações não se protraem juridicamente no tempo.

3.3 TRANSAÇÃO PELA NEGOCIAÇÃO - MUTIRÃO DE NEGOCIAÇÃO FISCAL

A transação pela negociação já é implementada pelo Conselho Nacional de Justiça com o objetivo precípuo de desafogar o Poder Judiciário dos estados brasileiros de processos, especialmente das execuções fiscais. Para isso, o mutirão de negociação fiscal serve para que todos os cidadãos de determinado Estado da federação possam regularizar suas dívidas tributárias estaduais e até municipais.

Tal fato, inclusive, ocorreu recentemente no Estado do Ceará nos dias 24/09/2015 a 30/09/2015, no Centro de Eventos, após ter ocorrido também no Distrito Federal, Mato Grosso, Pernambuco e Rio de Janeiro, com o objetivo de possibilitar ao cidadão a regularização das suas dívidas referentes à IPTU (Imposto Predial Territorial Urbano), ICMS (Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação), IPVA (Imposto sobre Veículo Automotor), ISS (Imposto sobre Serviço) e ITBI (Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis).

Tal mutirão foi iniciativa do Programa Nacional de Governança Diferenciada das Execuções Fiscais da Corregedoria Nacional de Justiça, realizado em parceria com o Governo do Ceará, a Prefeitura de Fortaleza e o Tribunal de Justiça do Ceará (TJCE). O objetivo do evento era reduzir o número de processos que tramitam nas seis Varas de Execuções Fiscais e de Crimes contra a Ordem Tributária de Fortaleza, atualmente contando com 110 mil ações, que totalizam R\$ 36 bilhões de reais⁴⁴.

Para isso, havia lei semelhante ao REFIS Nacional, elaboradas pelo Estado e pelo Município com o objetivo de reduzir uma série de encargos tributários de acordo com a forma de pagamento (se fosse à vista teria o contribuinte uma redução de 100% por exemplo). Além disso, possibilitou a conciliação, quando se tratava de contribuintes que deviam pequenos valores, e audiências quando se relacionava a contribuintes que deviam bastante. Portanto, a grande característica da negociação é que ela permite a transação em larga escala, com vários contribuintes diferentes.

⁴⁴ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Corregedoria: **Começa o Mutirão de Negociação Fiscal no Ceará**. Distrito Federal, 2015. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/80514-corregedoria-comeca-o-mutirao-de-negociacao-fiscal-no-ceara>. Acesso em 15 de nov. 2016.

3.4 TRANSAÇÃO POR ARBITRAGEM

Para o que seja arbitragem, dispõe Mendonça que:

A arbitragem é meio heterocompositivo de solução de controvérsias na medida em que as partes não chegam a um acordo, mas têm a solução imposta pelo árbitro (ou pelo tribunal arbitral) e, por terem optado pela solução mediante arbitragem, submeter-se-ão ao quanto decidido pelo(s) terceiro(s) nomeado.⁴⁵

A lei 13.129 de 2015, alterando a lei 9.307 de 1996, previu expressamente a possibilidade de a administração pública direta ou indireta poder se utilizar da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis. Estabeleceu para isso, dois requisitos: que a matéria seja de direito e que respeite a publicidade.

Com isso, se houver a possibilidade da arbitragem em matéria tributária, tal técnica de julgamento será diferente do que ocorre no direito alemão, que possibilita a transação sobre matéria de fato, vejamos:

[...] a legislação tributária alemã não prevê a possibilidade de transação em matéria tributária. Contudo, o Bundensfinanzhof (Tribunal Federal Fiscal), em leading case de 1984, reconheceu a possibilidade de “acordos sobre fatos” no âmbito tributário.⁴⁶ (MORAES, 2008, p. 495-496)

Mendonça (2013, p. 170) afirma ainda que:

Assim, para que o artigo 28 da Lei de Arbitragem aplique-se à arbitragem tributária dois são os requisitos formais: a transação a ser firmada entre as partes deverá seguir os estritos limites legais da norma que norteie a transação e, adicionalmente, o tribunal arbitral deverá ter competência para homologar o acordo firmado entre as partes fora do seio do tribunal formado, em previsão a vir expressa na convenção de arbitragem.⁴⁷

Salles diz “[...] que a escolha de um tribunal arbitral é recomendável por ser mais facilmente encontrado o consenso desse modo.”⁴⁸ Além disso, “[...] nada mais natural do que se

⁴⁵ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 66; 76.

⁴⁶ MORAES, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária e experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008, p. 495-596.

⁴⁷ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 170.

⁴⁸ SALLES, Carlos Alberto de. **A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011, p. 277.

esperar uma decisão tecnicamente mais adequada, mais precisa do que a que seria prolatada no Judiciário”⁴⁹.

Pelo Anteprojeto anterior ao PL 5.082/09, a partir do seu art. 36, havia uma regulamentação da transação realizada no âmbito da arbitragem, estabelecendo que o árbitro poderia decidir questão de fato ou de direito. O laudo que o árbitro proferisse serviria unicamente à solução da controvérsia sujeita à transação, que não se submeteria a recurso ou a homologação pelo Poder Judiciário, exceto no caso de transação judicial.

A transação no âmbito da arbitragem seria utilizada sobre questões de fato, tal como ocorre no Direito Alemão, que exigiria conhecimentos técnicos ou sobre tipos de evidente indeterminação, podendo a autoridade competente solicitar pareceres técnicos dos órgãos ou profissionais habilitados, bem como poderia admitir a nomeação de árbitros para efetuar a transação no âmbito da arbitragem unicamente sobre questão da qual versasse o litígio. Entretanto, a arbitragem seria um procedimento incidental no curso da transação tributária para solução do litígio e não se prestaria, portanto, como meio autônomo de julgamento ou de decisão.

O árbitro ao decidir um caso submetido à arbitragem poderia estabelecer um valor a título de tributo a ser pago em uma quantidade inferior ao anteriormente estabelecido pela autoridade administrativa, talvez até com mais rigor técnico, tendo em vista que há a exigência de especialização desse profissional. Ao mesmo tempo o contribuinte não poderia depois querer se insurgir no âmbito do Poder Judiciário, ao ter espontaneamente escolhido resolver o seu litígio por essa forma de resolução de conflito (o mesmo raciocínio vale para o fisco, com a ressalva de que a exigência da arbitragem para ele decorre da lei e não da vontade), especialmente para discutir o *quantum debeatur* a ser adimplido. Teria havido, neste caso, a concretização da transação tributária, realizada não no âmbito do Poder Judiciário. Inclusive a ideia de submeter um conflito à arbitragem já pressupõe a renúncia ao Poder Judiciário, o que não deixa de ser uma espécie de concessão.

Pelo Anteprojeto, ainda, os interessados deveriam celebrar compromisso arbitral para aceitar os termos da decisão adotada pelos árbitros, vinculante em todos os seus elementos, nos limites do objeto sobre o qual deveria recair a arbitragem, e seria juntado aos autos do processo administrativo ou judicial em curso, se houvesse, ou celebrado por escrito particular, assinado por duas testemunhas, ou por instrumento público. Quanto à qualificação, os árbitros tributários deveriam ser especialistas na matéria tributária, ou, excepcionalmente, profissionais e técnicos de notória especialização na área sobre a qual recaísse o objeto do litígio, e que tivessem a confiança das partes.

⁴⁹ AMARAL, Paulo Osternack. **Arbitragem e administração pública – aspectos processuais, medidas de urgência e instrumentos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, 333.

Os árbitros pelo Anteprojeto seriam indicados pelo Poder Executivo, sendo remunerado pelas partes. As questões submetidas aos árbitros deveriam ser claras e objetivas e estritamente vinculadas ao objeto do litígio designado no compromisso arbitral. O laudo arbitral deveria ser apresentado por escrito, no prazo de trinta dias, contados da data de entrega dos quesitos, devidamente motivado e assinado pelos árbitros. O árbitro que divergisse da maioria poderia declarar seu voto em separado, se desejasse. Portanto, o laudo arbitral seria obrigatório tanto para o contribuinte quanto para a Fazenda Pública.

4 NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS

A cláusula geral do art. 190 do CPC, não é um meio ou instrumento de onde se poderia chegar necessariamente, ao final, em uma transação tributária, pois não haveria, por meio dela, negociações de interesses do direito material tributário (crédito tributário) envolvido, mas tão somente de aspectos procedimentais ou de posições jurídicas das partes.

Não pode, portanto, o negócio jurídico processual ser considerado uma modalidade de transação tributária, mas poderia facilitar um dia, quando for regulamentado a transação tributária, que, por meio do diálogo entre contribuinte e fisco, ocorra um estímulo para a negociação do direito material também. Existe uma modalidade de transação judicial tributária, trazida pelo PL 5.082/09, denominada transação em processo judicial, que já foi estudada nesse artigo, e que não pode ser confundida com a negociação processual atípica, apesar de em ambos os casos ocorrerem dentro de um processo judicial.

O artigo 190 do CPC prevê a possibilidade do negócio jurídico processual atípico, afirmando que, versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-los às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo. Já no parágrafo único desse artigo, menciona-se que de ofício ou a requerimento, o juiz poderá controlar a validade das convenções estabelecidas, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade, ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

Alguns exemplos de negócios jurídicos processuais já existentes no Código Civil de 1973 são a mudança do foro de eleição em que as partes poderiam mudar a competência em razão do valor e do território (art. 111); o adiamento da audiência (art. 453, I); convenção acerca do ônus da prova (art. 333, § único); suspensão do processo (art. 265, II).

Com o CPC de 2015, possibilita-se também quando houver cláusula de eleição de foro exclusivo estrangeiro em contrato internacional (art. 25); quando as partes puderem apresentar ao juiz, para homologação, a delimitação consensual das questões de fato e de direito a que se referem os incisos II e IV (delimitar as questões de fato sobre as quais recairá a atividade probatória, especificando os meios de prova admitidos; delimitar as questões de direito relevantes para a decisão do mérito), do art. 357, a qual, se homologada, vinculará as partes e o juiz; a escolha consensual do perito que substituirá, para todos os efeitos, a perícia que seria realizada por perito nomeado pelo juiz (art. 471 e 471, §3º); o calendário processual em que as partes de comum acordo podem fixar para a prática dos atos processuais (art. 191). Esses são os negócios jurídicos processuais típicos.

O Fórum Permanente de Processualistas Civis disciplina no Enunciado 135 que a indisponibilidade do direito material não impede, por si só, a celebração de negócio jurídico processual. Além disso, o Enunciado 256 dispõe que a Fazenda Pública pode celebrar negócio jurídico processual.

Não cabe negócio jurídico processual para matérias que digam respeito à reserva legal⁵⁰, tal como a criação de um recurso, mas, quando tal assunto não dependa de lei e sim da conveniência das partes, o negócio jurídico processual, implicando indiretamente na extinção do crédito tributário, poderia ocorrer também no Direito Tributário, a exemplo da mudança da garantia processual utilizada a fim de se possibilitar a menor forma de oneração possível ao executado.

Assim, a transação tributária processual apenas ocorreria quando se tratasse de concessões que importassem apenas indiretamente na extinção do crédito tributário, a exemplo da concessão por ambas as partes para a realização de um negócio jurídico processual, tendo uma natureza jurídica contratual (não havendo um ato normativo⁵¹ regulamentado pela procuradoria que permita o ato administrativo, devido à independência funcional do procurador e da cláusula geral do CPC em seu art. 190), pois há a participação mais efetiva do Poder Judiciário e do Poder Executivo, necessitando apenas de uma lei genérica (art. 190 do CPC), exceto quando não se puder realizar um negócio jurídico processual por ser matéria de reserva de lei (específica).

Quando não for matéria reservada à lei específica, a lei pode ser genérica, deixando aos procuradores da Fazenda Nacional observarem situações que não estão previstas em lei, mas que mereçam ser solucionadas por meio da transação com o objetivo de terminar o litígio de uma forma

⁵⁰ É o que determina o item 2.4 do Enunciado n. 20 do FPPC. Cf. MORA, Leonardo Del. **Negócios jurídicos processuais e o contratualismo no novo Código de Processo Civil**. São Paulo: Toledo Prudente Centro Universitário, ETIC-Encontro de iniciação científica, v. 12, n. 12, 2016.

⁵¹ V.g. Portarias nº 360 e 515 de 2018 da PFN que permitem a negociação processual, como para o cumprimento das decisões judiciais e outras situações.

mais rápida, extinguindo por via apenas indireta o crédito tributário mais rapidamente ou não a depender do contexto do caso.

CONCLUSÃO

Com relação às modalidades de transação, pontuou-se como ponto positivo do PL 5.082/09 o fato de ele não ter abarcado a transação preventiva como o fez o Anteprojeto, pois, conforme foi explicado, caberia ao legislador ordinário dizer quando o conflito ocorrerá, não fazendo sentido dizer *a priori* o que esse termo significa. Com isso, o PL 5.082/09 só previu quatro modalidades: Transação em Processo Judicial; a Transação no Caso de Insolvência Civil, Falência ou Recuperação Judicial; a Transação por Recuperação Tributária; e a Transação Administrativa por Adesão. Pelo modelo teórico aqui adotado também se poderia ter disciplinado alguns casos específicos de Transação Preventiva Antielusiva; Transação Penal; Transação por Ajustamento de Conduta; Transação por Dação em Pagamento e pela Prestação de Serviços; Transação do Principal. Pontua-se que o PL 5.082/09 estabelece também algumas hipóteses da Transação por Ajustamento de Conduta em alguma de suas modalidades, mas como uma forma de concessão por parte do sujeito passivo da obrigação tributária.

Viu-se também que a transação poderia ocorrer no âmbito da mediação, da conciliação, da negociação e da arbitragem em algumas situações, sendo que tais possibilidades não foram contempladas pelo PL 5.082/09. Essas formas alternativas de solução de controvérsias permitirão um melhor diálogo do cidadão contribuinte com o Fisco, sem ser através do Poder Judiciário necessariamente e devem ser estimuladas com o objetivo de terminar o litígio.

A cláusula geral do art. 190 do CPC, não é um meio ou instrumento de onde se poderia chegar necessariamente, ao final, em uma transação tributária, pois não haveria, por meio dela, negociações de interesses do direito material tributário (crédito tributário) envolvido, mas tão somente de aspectos procedimentais ou de posições jurídicas das partes. Não pode, portanto, o negócio jurídico processual ser considerado uma modalidade de transação tributária, mas poderia facilitar um dia, quando for regulamentado a transação tributária, que, por meio do diálogo entre contribuinte e fisco no processo judicial, ocorra um estímulo para a negociação do direito material também.

Chega-se à conclusão de que o Projeto de Lei 5.082/09 trouxe pouca aplicabilidade ao instituto da transação em matéria tributária ao trazer apenas quatro modalidades, sendo que este trabalho visualiza algumas outras modalidades, conforme foram ditas acima. Além disso, deve ele abarcar meios alternativos de resolução de controvérsias e a negociação processual para completar todas as formas possíveis de negociação entre fisco e contribuinte. Assim, seria um problema a sua

conversão em lei ordinária da forma como está redigida atualmente, sem contar as várias inconstitucionalidades, além de parecer mais uma lei sobre remissão ou anistia do que sobre transação tributária, já que não prevê concessões a serem realizadas pelo sujeito passivo da relação tributária, como bem apontou Simone Anacleto Lopes em seus artigos.

REFERÊNCIAS

ABRAÃO, Carlos Henrique. **Dação em pagamento na execução fiscal**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, nº 24, 1997.

ÁLVARES, Manoel. Comentários aos artigos 165 a 174. In: FREITAS, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

AMARAL, Paulo Osternack. **Arbitragem e administração pública – aspectos processuais, medidas de urgência e instrumentos**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

ANTEPROJETO de lei. **Estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CCFN, e dá outras providências**. Brasília, março de 2007. Disponível em http://www.apet.org.br/projeto_lei/pdf/pro.fede19.04-7.pdf. Acesso em 04 jan. 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Recurso em matéria tributária**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, v.25, n. 97, p. 111-132, jan./mar. 1988. Disponível em <http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/181823> Acesso em 12 jan. 2017.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei 5.082/2009**. Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. Brasília. Disponível em <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=431269>. Acesso em 19 dez. 2016.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Requerimento de Informação nº 3.411/2008**. Solicita informações sobre o Anteprojeto de Lei “que estabelece regras gerais sobre transação e conciliação administrativa e judicial de litígios tributários, ou outras soluções alternativas de controvérsias tributárias, cria a Câmara Geral de Conciliação da Fazenda Nacional – CGCFN e as Câmaras de Conciliação da Fazenda Nacional – CGFN, e dá outras providências”, ou sobre outras iniciativas visando instituir novos modelos que viabilizem a cobrança dos créditos da União de forma negociada com os devedores. Brasília. Disponível em <http://www.camara.gov.br/sileg/integras/610300.pdf>. Acesso em 12 jan. 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). **Acórdão 1401-001-059**. O planejamento tributário consiste na prática de condutas lícitas, permitidas pelo Direito, adotadas pelo contribuinte, e que têm como efeito a redução ou não pagamento do tributo que, caso não tivesse havido o planejamento, seria devido. Recorrente: BANCO MERCEDES-BENZ DO BRASIL S/A. Relator: Cons. Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, 06 jan. 2014. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em 12 jan. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial [da] República do Brasil**, Brasília, 25 de out. 1966.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Diário Oficial [da] república do Brasil**, Brasília, 21 de junho de 1993.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial [da] República do Brasil**, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial [da] República do Brasil**, Brasília, 9 de fevereiro de 2005. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm. Acesso em: 18 jan. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Atualizada pela Lei 13.256, de 4 de fevereiro de 2016, disciplinando o processo e o julgamento do recurso extraordinário e do recurso especial. **Diário Oficial [da] República do Brasil**, Brasília, DF, 17 mar. 2015. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 22 nov. 2016.

BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o §2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. **Diário Oficial [da] República do Brasil**, Brasília, 29 jun. 2015.

BRASIL. **Mensagem nº 237/2009 – Aviso nº 2.13/2009 – C. Civil**. Brasília, ano LXIV, nº 68, 2009. Disponível em <http://imagem.camara.gov.br/Imagem/d/pdf/DCD25ABR2009.pdf#page=38>. Acesso em 30 mar. 2019.

CABRAL, Antonio do Passo. **Convenções processuais**. Antônio do Passo Cabral – Salvador: JusPodivm, 2016.

CINTRA, Carlos César Sousa; MATTOS, Thiago Pierre Linhares. Planejamento Tributário à luz do Direito Brasileiro. MACHADO, Hugo de Brito (coord.) **Planejamento Tributário**. São Paulo: Malheiros: ICET, 2016.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. Corregedoria: **Começa o Mutirão de Negociação Fiscal no Ceará**. Distrito Federal, 2015. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/80514-corregedoria-comeca-o-mutirao-de-negociacao-fiscal-no-ceara>. Acesso em 15 de nov. 2016.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação tributária: o direito brasileiro e a eficácia da recuperação do crédito público à luz do modelo norte-americano**. Curitiba: Juruá, 2014.

FERNANDES, Tarsila Ribeiro Marques. **Transação no direito tributário: realizado no direito norte-americano, possibilidades no direito brasileiro (?)**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2013.

FORTALEZA. Lei nº. 8.177, de 15 jul. 1998. Modifica as Leis nºs 8.125 e 8.126, de 26.12.97. **Diário Oficial do Município**, Fortaleza, CE, 15 jul. 1998.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo curso de direito civil**. São Paulo: Saraiva, v. 2, 14. ed., rev., atual e ampl., 2013.

LOPES, Simone Anacleto. **Anteprojeto de lei geral de transação em matéria tributária: uma análise jurídica**. Belo Horizonte: Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, ano 7, n. 38, p. 9-26, mar./abr., 2009.

LOPES, Simone Anacleto. **Projeto de lei geral de transação em matéria tributária**: análise das consequências políticas e econômicas. Brasília: Tributação em Revista, n. 56, jan-jun, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 38. ed. rev. e atual., 2017.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Transação Tributária realizada nos exatos termos do art.171 do Código Tributário Nacional – Inteligência do dispositivo – Prevalência do interesse público em acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – Rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – Opinião legal. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

MORA, Leonardo Del. **Negócios jurídicos processuais e o contratualismo no novo Código de Processo Civil**. São Paulo: Toledo Prudente Centro Universitário, ETIC-Encontro de iniciação científica, v. 12, n. 12, 2016.

MORAES, Carlos Yuri Araújo. Transação e arbitragem em matéria tributária e experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro. In SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). **Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso**. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. **A transação em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

RIBAS, Lúcia Maria; PINHEIRO, Hendrick. **Transação tributária como política pública e a importância do gasto tributário como critério de controle**. Fortaleza: Nomos, v. 38.2, jul./dez., 2018.

SALLES, Carlos Alberto de. **A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

SIMINI, Danilo Garnica; ARAÚJO, Lucas Pereira; BORGES, Diego Mota. **Análise da conciliação em matéria tributária à luz da indisponibilidade do interesse público**. São Paulo: Revista Científica da Fundação Educacional de Ituverava, v. 12, n. 1, p.241-252, 2015. Disponível em: <http://www.nucleus.feituverava.com.br/index.php/nucleus/article/view/1398>. Acesso em: 03 jan. 2017.

TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. **Transação tributária com dação em pagamento**. Rio de Janeiro: Revista de Finanças Públicas – Tributação e Desenvolvimento, v.2, nº. 2, 2014.

VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no Direito Tributário**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016.