



**FUNDAÇÃO ESCOLA SUPERIOR DO MINISTÉRIO PÚBLICO
FACULDADE DE DIREITO**

FLÁVIO CARDOZO DE ABREU

**MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA:
análise da possibilidade de sua aplicação no Brasil**

Porto Alegre
2022

FLÁVIO CARDOZO DE ABREU

**MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA:
análise da possibilidade de sua aplicação no Brasil**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para obtenção de título de bacharel em Direito, na Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público.

Orientador: Prof. Dr. Gustavo Masina

Porto Alegre

2022

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca Paulo Pinto de Carvalho e setor de Tecnologia da Informação, com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

Cardozo de Abreu, Flávio
Mediação tributária: análise da possibilidade de sua aplicação no Brasil / Flávio Cardozo de Abreu. – Porto Alegre 2022.
93 f.
Orientador: Gustavo Masina.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) – Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público, Curso de Direito – Bacharelado, Porto Alegre, BR-RS, 2022.

1. Mediação Tributária. 2. Princípio da Legalidade/reserva de Lei. 3. Princípio da Indisponibilidade do Crédito Tributário. 4. Transação Tributária. 5. Crédito Tributário. I. Masina, Gustavo, orient. II. Título.

FLÁVIO CARDOZO DE ABREU

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito para obtenção de título de bacharel em Direito, na Faculdade de Direito da Fundação Escola Superior do Ministério Público.

Aprovado em: 12 de julho de 2022.

Banca Examinadora:

Gustavo Masina
Doutor
Fundação Escola Superior do Ministério Público

Frederico Loureiro de Carvalho Freitas
Mestre
Fundação Escola Superior do Ministério Público

Juliano Souto Moreira Madalena
Mestre
Fundação Escola Superior do Ministério Público

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos aqueles que não tiveram a oportunidade de estudar, pessoas às vezes invisíveis para a sociedade, mas merecedoras de todo o esforço possível para que se possa modificar essa dura realidade.

AGRADECIMENTOS

O primeiro e principal agradecimento deve ser àquele que é a origem e fim de tudo, o alfa e o ômega, o criador dos céus e da terra: o nosso Pai!

Agradeço à minha esposa Claudia, colega da primeira graduação e incentivadora desta nova empreitada. Soube, e precisou, desdobrar-se em várias frentes. Sou grato a Deus pela tua companhia por mais de 35 anos. Te amo!

À minha filha Priscila, colega de graduação, mulher forte e imbatível, mesmo acometida de uma doença grave e rara, continuou firme, quando muitos teriam desistido. Em breve estará aqui, defendendo o seu trabalho de conclusão.

Minha pequena Maria Eduarda, muitas vezes ressentida da ausência do pai, mas igualmente forte (com certeza uma qualidade herdada da mãe), fonte de novas inspirações. Sua vinda para nossa família trouxe grande alegria e revigorou nossas forças.

Quem diria que em um trabalho de conclusão de curso de graduação eu teria a oportunidade de agradecer ao meu neto, Thiago. Um grande companheiro, sempre falante e alegre, inclusive assistindo as aulas de Direito junto à mãe.

Sou grato aos meus pais, Fulvio e Juana. Pessoas simples, mas que souberam transmitir para mim a importância do estudo e como isso pode transformar vidas. Sou uma prova disso!

Ao meu sogro, Flavio, e minha sogra, Laura, meus segundos pais nesta caminhada, obrigado pela grande família que me acolheu.

Ao meu professor orientador, Dr. Gustavo Masina. Exemplo de profissional dedicado, solícito, possuidor de uma inteligência ímpar e com um notável amor pela docência. No decorrer dos meus 12 anos de docência no ensino superior, em graduação e pós-graduação, nem sempre encontrei professores com uma dedicação à profissão como ele demonstra. Meu reconhecimento e agradecimento pela parceria e prestimosos e pontuais conselhos para a produção deste trabalho.

“6 Respondeu-lhe Jesus: Eu sou o caminho, e a verdade, e a vida; ninguém vem ao Pai senão por mim.”

João 14:6

Jesus, veio como unigênito e retornou como primogênito.

RESUMO

A possibilidade de as pessoas resolverem os seus conflitos de forma direta, sem a intervenção de terceiros, evoluiu ao longo dos tempos, culminando nos últimos anos em uma realidade cada vez mais presente nos mais diversos âmbitos, principalmente o judicial. Sob esse aspecto, esta investigação debruça-se sobre a possibilidade de aplicação da mediação nos litígios tributários. Para isso, define-se como problema de pesquisa a forma como os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário repercutem na adoção da mediação tributária no Brasil. Parte-se da hipótese que esses princípios não impedem a adoção da mediação na seara tributária, objetivando analisar o impacto de tais princípios. Utilizando-se de uma pesquisa básica, com abordagem qualitativa, um método hipotético-dedutivo harmonizado com uma pesquisa exploratória e bibliográfica, são analisados esses princípios, a mediação tributária e a atuação desses princípios na mediação. Transita-se entre diversos métodos alternativos de solução de conflitos, com ênfase na transação, conciliação e mediação. Mergulha-se no entendimento dos dois princípios relevantes e parte-se, em seguida, para compreender a tramitação dos projetos que culminaram na lei de mediação. Conclui-se que a mediação é espécie do gênero transação e, diante da hipótese de extinção do crédito tributário pela transação, percebe-se que é viável a adoção da mediação nos litígios tributários, necessitando-se, de forma a atender ao princípio da legalidade/reserva de lei, de lei de cada ente federado, pois a lei federal de mediação não possibilita a mediação tributária quando envolvidas pessoas físicas ou jurídicas de direito privado. Tampouco a lei federal de transação se aplica aos demais entes federados, por expressa disposição legal. Quanto ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, entende-se que não é óbice à disposição pelo próprio Estado, obviamente havendo autorização legislativa prévia, pois o crédito tributário não definitivamente constituído ainda não é direito do Estado e a transação não é considerada renúncia de receita.

Palavras-chave: mediação tributária; princípio da legalidade/reserva de lei; princípio da indisponibilidade do crédito tributário; transação tributária; crédito tributário.

ABSTRACT

The possibility for people to resolve their conflicts directly without the intervention of third parties has evolved over time, culminating in recent years in a reality that is increasingly present in the most diverse areas, mainly the judiciary. In this regard, this research focuses on the possibility of applying mediation in tax disputes. From this, it is defined as a research problem the way in which the principles of legality/legal reserve and the unavailability of tax liability impact on the adoption of tax mediation in Brazil. It is assumed that these principles do not prevent the adoption of mediation in the tax field, aiming to analyze the impact of such principles. By using basic research with a qualitative approach, a hypothetical-deductive method with an exploratory and bibliographic research, we analyze these principles, tax mediation and the performance of these principles in mediation. It transits among several alternative methods of conflict resolution, with emphasis on settlement, agreement, and mediation. The understanding of two relevant principles and then move to understand the progress of the bills that have culminated in the mediation law. It is concluded that mediation is a kind of settlement and, given the hypothesis of termination of the tax liability by settlement, it is clear that the adoption of mediation in tax disputes is waivable, requiring the law of each federal entity, in order to comply with the principle of legality/legal reserve, since the federal law of mediation does not allow tax mediation when individuals or legal entities governed by private law are involved, either does the federal transaction law apply to other federal entities by express legal provision. As for the principle of unavailability of tax liability, it is understood that it is not an obstacle to the disposal by the State itself, obviously with prior legislative authorization since tax liability not definitively constituted is not yet a State right and settlement is not considered a waiver of revenue.

Keywords: tax mediation; principle of legality/legal reserve; principle of unavailability of tax liability; settlement; tax liability.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADR	<i>Alternative Dispute Resolution</i>
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CCJS/CD	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania da Câmara dos Deputados
CCJS/SF	Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
ITCD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos
MASA	Melhor alternativa sem acordo
MASC	Métodos alternativos de solução de conflitos
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	PROBLEMA.....	13
1.2	HIPÓTESE	13
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo geral	14
1.3.2	Objetivos específicos	14
1.4	JUSTIFICATIVA	14
1.5	METODOLOGIA.....	17
2	OS CONFLITOS E AS ALTERNATIVAS DE RESOLUÇÃO.	19
2.1	MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS.....	21
2.1.1	Arbitragem	23
2.1.2	Negociação	27
2.1.3	Transação	29
2.1.4	Conciliação e mediação	33
3	DIREITO TRIBUTÁRIO	41
3.1	OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	42
3.2	CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	43
3.2.1	Constituição do crédito tributário	43
3.2.2	Garantias do crédito tributário	46
3.3	PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES	46
3.3.1	Legalidade e reserva de lei	47
3.3.2	Indisponibilidade do crédito tributário	49
4	MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	53
4.1	DO PROJETO DE LEI NO SENADO À LEI Nº 13.140.....	53
4.1.1	Da tramitação na casa iniciadora	53
4.1.2	Da tramitação na casa revisora e o retorno para o Senado Federal	58
4.2	DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE/RESERVA DE LEI	63
4.3	DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA E O PRINCÍPIO DA INDISPONIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	67
5	CONCLUSÕES	72
	REFERÊNCIAS	75
	APÊNDICE A - Quadro comparativo das modificações no Senado Federal e Câmara dos Deputados (Lei de Mediação)	87

1 INTRODUÇÃO

O homem é um ser social e, por consequência, relaciona-se com outros homens. Esse agrupamento iniciou entre 70 e 30 mil anos atrás, naquilo que se denomina da revolução cognitiva (HARARI, 2015). Contudo, por volta de 9500 a 8500 a.C, com a revolução agrícola, os homens passaram a se fixar em determinado território, permitindo que a população aumentasse. Segundo Harari (2015), por volta de 7000 a.C em uma cidade em Anatólia, Turquia, conhecida como Çatal Hüyük a população era de aproximadamente 7.500 habitantes. Desse relacionamento entre homens em um lugar fixo, considerando a escassez de recursos e outros aspectos, surgiram disputas por comida, abrigo, segurança e território. Inicialmente vigorava a lei do mais forte, mas de certa forma verificou-se que para conviver em grupos era preciso ter algumas regras, por mais rudimentares que fossem. O descumprimento dessas regras trazia algum tipo de consequência para o infrator.

Por volta de 2350 a.C, o governante Uruinimgina produziu os textos de Ensí de Lagaš, considerados como textos de uma reforma social, portanto um pouco mais antigos que a Estela de Hamurabi, de aproximadamente 1750 a.C. (BOUZON, 2001). Por sua vez, a Estela apresentava regras de conduta, com penas severas para quem as descumpria, como primeira regra da Estela, que estabelecia a pena de morte para a difamação sem provas. De lá para cá, pode-se citar as Leis das XII Tábuas no direito romano, entre 450 e 451 a.C.

Em todos esses exemplos, o que se pode perceber era aquilo que Miguel Reale lecionava, de que há a presença do fenômeno jurídico, mesmo que indiretamente, em cada comportamento humano cada vez que um homem se relaciona com o outro.

Nesse sentido, de regular condutas, a Lei das XII Tábuas trouxe regras para o caso de autocomposição, como a que se encontra na Tábua I, do chamamento ao juízo, regra de número 8. Veja-se que não se falava em taxa de congestionamento do Poder Judiciário na época, mas é razoável supor que o consenso entre as partes não precisava de um terceiro para decidir e provavelmente a solução encontrada de forma consensual pudesse ser melhor do que a decisão de um terceiro.

Todavia, o conflito não existe somente entre particulares. Desde a criação dos tributos¹ pode ter passado a existir algum tipo de conflito entre quem pagava e quem cobrava, embora isso pudesse não ser explícito. Na Bíblia consta registro histórico de pagamento de tributo ao governo, como se vê no antigo testamento, no livro de 1 Crônicas, capítulo 18, versículo 2², e no novo testamento, no livro de Lucas, capítulo 20, versículo 22³. Portanto, bem antes do surgimento dos estados nacionais já havia o pagamento de tributo. E hoje, como será demonstrado mais à frente, esse é um dos mais frequentes casos de litígio judicial, isso porque os casos de disputa entre particulares e Estado, no que diz respeito aos tributos, geralmente são solucionadas no Poder Judiciário, esgotada a esfera administrativa em alguns casos. O Fisco ajuíza ações de execução fiscal, já os sujeitos passivos patrocinam ações que buscam evitar a exação tributária, como as ações declaratórias, devendo ser proposta antecipadamente à constituição do crédito tributário ou antes do pagamento, as ações anulatórias, com carga eficaz desconstitutiva, portanto ajuizada após a constituição do crédito tributário, as ações de repetição de indébito e o mandado de segurança.

Dessa forma, o presente trabalho pretende analisar o aspecto da mediação tributária, sob o prisma do direito tributário material, portanto não será da delimitação do trabalho a análise de outros métodos de solução de conflitos, como a arbitragem, embora sejam apresentados como forma de diferenciação da mediação.

Para possibilitar a resposta ao problema de pesquisa, adiante apresentado, a pesquisa é delimitada pela análise de alguns princípios que envolvem o crédito tributário, principalmente aqueles correlatos à aplicação da mediação na seara tributária. Dessa forma, nem todos os princípios serão analisados. De outra banda, o estudo não abrangerá nenhum caso específico, em qualquer esfera de governo, embora possa, ao longo do estudo, fazer-se referência a este ou aquele caso em particular, em especial quando for encontrada alguma legislação que trate do tema.

Sendo assim, a pesquisa não terá o escopo de responder quem deverá ser o mediador, caso a resposta ao problema seja pela possibilidade de aplicação do

¹ Na Estela de Hamurabi constava a previsão de pagamento de tributo, como se vê na regra n. 28: *28. If a chieftain or a man be caught in the misfortune of a king, if his son is able to enter into possession, then the field and garden shall be given to him, he shall take over the fee of his father.* Disponível em: <https://avalon.law.yale.edu/ancient/hamcode.asp>. Acesso em: 21 out. 2021.

² “Também derrotou os moabitas; e os moabitas ficaram por servos de Davi, pagando tributos.” Disponível em: <https://www.bibliaonline.com.br/acf/1cr/18>. Acesso em: 22 out. 2021.

³ “É-nos lícito dar tributo a César ou não?” Disponível em: <https://www.bibliaonline.com.br/acf/lc/20>. Acesso em: 22 out. 2021.

instituto da mediação. Tampouco serão objeto de estudo métodos alternativos de solução de conflitos no âmbito de conflitos tributários internacionais.

A relevância do tema, como será demonstrado na justificativa com base em dados recentes, decorre da possibilidade de as próprias partes chegarem a um acordo, reduzindo o litígio, proporcionando celeridade na solução de conflitos, ingresso mais célere de recursos nos cofres públicos e maior segurança jurídica, principalmente para o sujeito passivo da obrigação tributária.

A delimitação temporal, apesar de um brevíssimo resgate histórico, estará centrada em leis vigentes no Brasil, exclusivamente de caráter nacional.

1.1 PROBLEMA

Diante desse quadro introdutório, situando a mediação tributária como uma possível alternativa para a resolução do congestionamento do Poder Judiciário, mas principalmente, como uma alternativa de autocomposição, o problema está relacionado à análise se a mediação tributária pode ser aplicada no Brasil, mormente alguns princípios que envolvem o crédito tributário, como o princípio da indisponibilidade.

Sendo assim, para clarificar e tornar preciso o problema de pesquisa, indaga-se: de que forma os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário repercutem na adoção da mediação tributária no Brasil?

1.2 HIPÓTESE

Uma hipótese de pesquisa é uma pergunta que pode vir a ser a solução do problema, mediante o teste de hipóteses (GIL, 2002). Por outro lado, Chalmers (1993) ensina que uma hipótese, para fazer parte da ciência, precisar ser falsificável, isto é, é necessário que exista ao menos uma proposição que, se considerada verdadeira, falsificaria a hipótese. Nesse sentido, a hipótese de pesquisa estabelecida é: **os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário não impedem a adoção da mediação tributária no Brasil.**

Essa hipótese de pesquisa será rejeitada ao se encontrar em algum desses princípios algo que impeça a adoção da mediação tributária no Brasil. Por outro lado, se ela resistir, estará corroborada.

1.3 OBJETIVOS

O estudo será desenvolvido com base em um objetivo geral e três objetivos específicos, apresentados a seguir.

1.3.1 Objetivo geral

Analisar o impacto dos princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário na mediação tributária.

1.3.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos são aqueles que auxiliam no desiderato de atender ao objetivo geral. Nesse sentido, o objetivo geral foi decomposto nos seguintes objetivos específicos:

- 1) analisar os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário como regentes do direito tributário brasileiro;
- 2) analisar o instituto da mediação tributária; e
- 3) analisar como os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário atuam sobre a mediação tributária.

1.4 JUSTIFICATIVA

Os métodos alternativos de solução de conflitos (MASC) servem a vários propósitos, mas para fins deste trabalho sobressai a sua importância como uma alternativa a um problema que tem assolado todos aqueles que recorrem ao Poder Judiciário.

Embora a Lei Fundamental do Brasil (CF/88) tenha estipulado como um princípio implícito a celeridade processual, a partir do momento em que, por meio da Emenda Constitucional nº 45, de 30 de dezembro de 2004, foi incluído o inciso LXXVIII no artigo 5º da Carta da República (BRASIL, 1988), há de se reconhecer que isso nem sempre é cumprido.

Segundo dados do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2021), em relação ao ano de 2020⁴, foram recebidos 25,8 milhões de processos ou casos novos (p. 103), desses, 2,4 milhões eram de execução fiscal (p. 172). Ao final desse mesmo ano, o número de casos pendentes, isto é, todos aqueles que nunca receberam movimento de baixa, foi de 75,4 milhões (p. 102), desse montante, os casos pendentes em execução fiscal foram de 26,8 milhões (p. 172).

Em relação ao conceito de processos baixados, segundo o CNJ, consideram-se baixados todos aqueles processos

Remetidos para outros órgãos judiciais competentes, desde que vinculados a tribunais diferentes; Remetidos para as instâncias superiores ou inferiores; Arquivados definitivamente; Em que houve decisões que transitaram em julgado e iniciou-se a liquidação, cumprimento ou execução (CNJ, 2021, p. 104).

É preciso ter um cuidado ao analisar os dados relativos aos casos pendentes, pois se o tempo médio de tramitação de um processo no Poder Judiciário é de 3,5 anos⁵, o processo que ingressa no início de um ano, em média, não será concluído até o final do exercício, quanto mais o processo que ingressa próximo do final do ano. O próprio CNJ alerta quanto ao uso da média como medida de tendência central, em razão da grande influência dos extremos. Para resolver essa situação, o estudo poderia divulgar a mediana e o desvio padrão de cada indicador, para aprimorar a análise quanto ao desempenho.

Quanto à taxa de congestionamento⁶, ela foi de 73,0% (p. 128) no geral, enquanto na execução fiscal foi de 87,3% (p. 175). O motivo para que a taxa de congestionamento seja maior na execução fiscal é por ela ser mais demorada que a fase de conhecimento. Segundo o CNJ (2021, p. 175):

O processo de execução fiscal chega ao Poder Judiciário depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, provocando sua inscrição na dívida ativa. Dessa forma, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas, sem sucesso, pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização

⁴ Todos os dados do CNJ serão apresentados como referentes ao ano de 2020, exceto quando explicitamente indicado período distinto.

⁵ O tempo médio de tramitação de processos baixados é contado entre a data de início do processo (ajuizamento) até o primeiro movimento de baixa.

⁶ Conforme o CNJ, a taxa de congestionamento é um indicador relativo entre o número de casos pendentes e o somatório dos casos pendentes e baixados. Se em um determinado período o Poder Judiciário iniciou com um estoque de 100 processos, ingressaram 30 processos e foram baixados 20, o estoque final (casos pendentes) seria igual a 110 (100 + 30 – 20). O somatório de casos pendentes e baixados seria 130 e a taxa de congestionamento seria 110/130, o que corresponderia a 84,6%.

profissional. Acabam chegando ao Judiciário títulos de dívidas já cobradas por outras vias e, por consequência, com menor probabilidade de recuperação.

Essa explicação encontra respaldo nos números apresentados, pois o número de casos pendentes em execução fiscal representam 35,5%⁷, ao passo que os casos novos de execução fiscal representam 9,3% dos casos novos em geral⁸, o motivo passa necessariamente pelo tempo médio de tramitação de um processo de execução fiscal ser superior ao do processo de conhecimento⁹. Se o Poder Judiciário parasse de receber novos processos de execução fiscal, demoraria 6 anos e 10 meses para que o acervo fosse totalmente baixado (CNJ, 2021).

Portanto, os números apresentados pelo CNJ não podem ser considerados como condutores de um razoável atendimento ao previsto no inciso LXXVIII do art. 5º da CF/88.

Isso que não estão disponíveis dados gerais sobre o desempenho do processo administrativo tributário, nos entes federados da República Federativa do Brasil.

Diante desse quadro pouco alvissareiro, uma das prováveis soluções seria o incentivo para a adoção de métodos alternativos de solução de conflitos, para atender ao propósito de agilizar uma decisão sobre o litígio instaurado, bem como possibilitar que, em alguns casos, as próprias partes cheguem a uma decisão consensual.

Contudo, deve-se ter em mente um importante alerta de Watanabe (2003, p. 45), de que o propósito de busca de alternativas não se deve a sobrecarga do Poder Judiciário, mas sim com o desiderato de dar um adequado tratamento aos conflitos entre pessoas. Isso significa que o incentivo à adoção de métodos alternativos de solução de conflitos não deve ter por objetivo final o descongestionamento do Poder Judiciário, para isso há alternativas, em primeiro lugar de gestão, mas sim o de promover a justiça, de forma efetiva e célere.

Dessa forma, justifica-se a pertinência e atualidade do tema com base em dados factuais, mormente sejam apenas dados do Poder Judiciário, mas que denotam

⁷ Eram 26,8 milhões de casos pendentes em execução fiscal, divididos pelos 75,4 milhões de casos pendentes em geral.

⁸ Os casos novos de execução fiscal foram de 2,4 milhões, contra 25,8 milhões de casos novos no total.

⁹ O tempo médio de tramitação de um processo baixado na fase de execução, em primeiro grau, foi de 73 meses (fig. 147, p. 212), ao passo que na fase de conhecimento foi de 10 meses (fig. 146, p. 211)

que alternativas ao litígio, tanto judicial, quanto administrativo, podem e devem ser avaliadas.

1.5 METODOLOGIA

A ciência progride de forma suave, mas às vezes de forma abrupta, no que Khun (2018) define como revoluções, ou seja, uma crise que conduz à quebra do paradigma vigente. Esse mesmo autor (2018, p. 80), diz que “Para ser aceita como paradigma, uma teoria deve parecer melhor que suas competidoras, mas não precisa (e de fato isso nunca acontece) explicar todos os fatos com os quais pode ser confrontada”.

Seabra (2001, p. 15) diz que “[...] conhecer a realidade não significa necessariamente desvendar a verdade de forma clara e transparente, mas parte dela [...]”, isso porque esse autor destaca que [...] toda e qualquer pesquisa é reducionista, uma vez que a capacidade de compreensão humana é limitada, portanto não-habilitada para conhecer a realidade em toda sua plenitude. (SEABRA, 2001, p. 29).

Diante dessas considerações iniciais e tendo em vista o escopo de um trabalho de conclusão de curso, o presente estudo não pretende ser terminativo, muito pelo contrário, a ideia é lançar luzes sobre o tema, quiçá apresentar mais dúvidas do que respostas, de forma a possibilitar a evolução epistemológica sobre o tema mediação tributária.

Quanto à natureza, esta pesquisa é classificada como básica ou pura, pois tem um objetivo de aprimorar o conhecimento por meio de estudos aprofundados sobre um problema (SEABRA, 2001) lastreado na intenção de “[...] conhecer pela própria satisfação de conher.” (GIL, 2002, p. 17). Sendo assim, este estudo não tem a pretensão de apresentar medidas práticas para implementação da mediação tributária.

Quanto à abordagem, a pesquisa é qualitativa, pois, principalmente e segundo Bryman (1998), ela expõe a interpretação e o entendimento do autor, diferentemente da pesquisa quantitativa, em que o relacionamento entre pesquisador e assunto é efêmero, às vezes até inexistente. Também, na pesquisa qualitativa, o pesquisador está em uma melhor situação para visualizar as ligações entre eventos e atividades e explorar a interpretação pessoal de fatores que produzem tais conexões. Os pesquisadores qualitativos estão mais preocupados em ver a realidade como uma

mudança que está construindo o mundo social. Ademais, a continuidade da apresentação da metodologia irá referendar a posição como uma pesquisa qualitativa.

O método de abordagem (LAKATOS; MARCONI, 2003) da pesquisa é o hipotético-dedutivo, pois partindo de um problema de pesquisa foi conjecturada uma hipótese a qual, por meio da análise doutrinária e legislativa será posta em prova.

Segundo Gil (2002), a pesquisa exploratória objetiva familiarizar o pesquisador com o problema, contudo, salienta que seu principal objetivo é de que as ideias do pesquisador sejam aprimoradas ou então possibilitar que intuições sejam descobertas. Dessa forma, esta pesquisa, quanto ao objetivo, é classificada como exploratória.

Quanto aos procedimentos, segundo Gil (2002) a pesquisa é classificada como uma pesquisa bibliográfica e documental. Serão utilizados estudos publicados em forma de artigos científicos, trabalhos acadêmicos e livros ou capítulos de livros específicos sobre o tema de pesquisa, além de legislação correlata.

2 OS CONFLITOS E AS ALTERNATIVAS DE RESOLUÇÃO.

O primeiro artigo da Constituição da República deixa explícito que o Brasil é um estado democrático de direito. Isso significa que todos, até mesmo o próprio Estado, estão submetidos ao direito, estão limitados pelo direito, por isso assiste razão a Ferraz Junior (2013, p. 10) quando diz que o direito “[...] não deixa de ser um dos mais importantes fatores de estabilidade social.”. José Afonso da Silva leciona que a colocação do adjetivo qualificando o Estado e não o Direito faz com que sejam irradiados “[...] os valores da democracia sobre todos os elementos constitutivos do Estado e, pois, também sobre a ordem jurídica” (DA SILVA, J., 2015, p. 121).

Se é importante manter a estabilidade é porque a instabilidade não é produtiva, mas isso não significa que seja possível viver em um mundo sem conflito. A definição de conflito pressupõe ausência de concordância, falta de entendimento, interesses divergentes, nem sempre antagônicos. Com base nessa definição, não é difícil concluir que viver em um mundo sem conflito entre pessoas é algo absolutamente inevitável (DA SILVA, P., 2021).

E há conflitos de toda a espécie, inclusive alguns que poderiam ser paradigmáticos para uma solução alternativa de controvérsia, como é, por exemplo, o caso da guarda de um animal de estimação após a separação de um casal. O caso (BRASIL, 2015e), e é apenas um dos casos, iniciou em 2009, passou por uma decisão de primeira instância, recurso em segundo grau e chegou ao STJ, com decisão em 2015. Evidentemente não há como mensurar algum aspecto emocional envolvido no caso, mas há como mensurar o custo disso para a sociedade brasileira, haja vista os dados que o CNJ divulga anualmente, desde 2014¹⁰, na publicação Justiça em números.

Inobstante, não se está propondo a negativa da garantia constitucional de acesso à justiça. José Afonso da Silva (DA SILVA, J., 2015) designa como o princípio da proteção judiciária, manifestado pelo monopólio judiciário do controle jurisdicional e pelo direito de ação e defesa, ambos com suporte normativo no inciso XXXV do art. 5º da Carta da República o que estabelece: “[...] a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]”.

¹⁰ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/pesquisas-judiciarias/justica-em-numeros/>. Acesso em: 21 out. 2021.

Inclusive o Código de Processo Civil (BRASIL, 2015a) reproduz esse mesmo princípio em seu artigo 3º, reconhecido também como o princípio da inafastabilidade da jurisdição (BUENO, 2015). Contudo, ao mesmo tempo em que reproduz no *caput* o referido princípio, em seus parágrafos faz a primeira menção do CPC a métodos alternativos de solução de conflitos, como segue:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.

§ 1º É permitida a **arbitragem**, na forma da lei.

§ 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a **solução consensual dos conflitos**.

§ 3º A **conciliação**, a **mediação** e **outros métodos de solução consensual de conflitos** deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial (BRASIL, 2015f, grifo nosso)

Todavia, embora não tenha se manifestado especificamente quanto a esses dispositivos normativos, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento das ações diretas de inconstitucionalidade nº 2.139 (BRASIL, 2018b) e 2.160 (BRASIL, 2018c), reconheceu “[...] a desnecessidade de prévio cumprimento de requisitos desproporcionais, procrastinatórios ou inviabilizadores da submissão de pleito ao Poder Judiciário”, no sentido de dar interpretação conforme à Constituição aos §§ 1º a 4º do art. 625-D da CLT e reconhecer que a submissão à Comissão de Conciliação Prévia não pode ser um requisito para o ajuizamento de uma ação trabalhista.

Nesse sentido, o cidadão não poderia ter o seu acesso à justiça obstaculizado pela obrigação de previamente aderir a algum tipo de método alternativo de solução de conflitos. Entretanto, é importante destacar que apesar de o acesso à justiça não poder ser obstaculizado pela obrigação de adesão aos métodos alternativos de solução de conflitos, há previsão no art. 334 do CPC acerca da designação de audiência de conciliação ou mediação, não sendo realizada se **ambas as partes** expressamente manifestarem o desinteresse na solução consensual¹¹.

O que se pretende com a adoção de métodos alternativos de solução de conflitos é exatamente a mudança de cultura litigiosa pela tentativa, quer seja por heterocomposição ou por autocomposição, de encontrar uma solução para o caso

¹¹ Art. 334.

[...]

§ 4º A audiência não será realizada:

I - se ambas as partes manifestarem, expressamente, desinteresse na composição consensual;

[...]

§ 8º O não comparecimento injustificado do autor ou do réu à audiência de conciliação é considerado ato atentatório à dignidade da justiça e será sancionado com multa de até dois por cento da vantagem econômica pretendida ou do valor da causa, revertida em favor da União ou do Estado.

sem a necessidade de intervenção estatal, apesar disso parecer estar enraizado na nossa cultura ocidental, como bem descreve Piero Calamandrei:

O direito processual teve sua origem na necessidade que o Estado sentiu de intervir para garantir, como terceiro imparcial, a lealdade do enfrentamento e, posteriormente, quando o encontro das armas se transformou em contraste de argumentação, a lealdade do contraditório (CALAMANDREI, 2017, p. 25).

Note-se que na seara tributária, o previsto no inciso XXXV do art. 5º da Constituição Federal, aplica-se sobremaneira quando do trânsito em julgado de decisão administrativa contra os interesses do sujeito passivo, pois embora não seja mais cabível nenhum recurso na esfera administrativa, nada impede que a sua pretensão seja levada à esfera judicial.

Nesta primeira parte serão apresentados os principais métodos alternativos de solução de conflitos.

2.1 MÉTODOS ALTERNATIVOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS

Os métodos alternativos de solução de conflitos, conhecidos como *Alternative Dispute Resolution* (ADR), apresentam uma dupla visão, segundo Watanabe (2015). A visão americana, da *common law*, percebe-os como alternativos ao Poder Judiciário, ou seja, tudo aquilo que é decidido fora do âmbito do processo judicial. Para alguns doutrinadores europeus, da *civil law*, o adjetivo (alternativo) faz a distinção entre aquilo que seria o normal, a solução sem a intervenção do Estado, e a intervenção estatal pelo Poder Judiciário. Contudo, apesar dessa digressão, ele mesmo aponta que no Brasil o normal é a solução pelo Poder Judiciário.

Segundo Da Silva, P., (2021, p. 32),

A expressão em língua inglesa é atribuída a Frank Sander, professor de clínicas jurídicas da escola de direito de Harvard, em fala feita em meados da década de 1970 em um congresso sobre as causas da insatisfação popular com a justiça norte-americana. Ao defender a diversificação de meios de solução de disputas, ele menciona incidentalmente o termo “*alternative dispute resolution*”, enfatizando o caráter de contraposição à justiça estatal:

Sendo assim, neste trabalho serão considerados como alternativos todos aqueles métodos em que a decisão não é do Poder Judiciário.

Watanabe (2003) destaca que a Constituição do Império, de 1824, já apresentava a possibilidade de decisão na esfera cível e penal por um árbitro,

nomeado pelas partes mediante convenção entre elas¹². Dessa forma, o tema pode não ser novo, mas é atual, principalmente diante da enorme litigiosidade enfrentada no Brasil (CNJ, 2021).

Dados do Índice de Confiança na Justiça (RAMOS *et al*, 2021) mostram que dentre os motivos que levariam os entrevistados a buscar a solução de conflitos no Poder Judiciário, os conflitos com o poder público estão em terceiro lugar, com 86% dos entrevistados afirmando que buscariam o Judiciário para resolver esse problema. Nesse mesmo levantamento, a confiança no Poder Judiciário é da ordem de 40%, ficando atrás da confiança na Polícia, por exemplo, com um índice de confiança de 44%. Isso indica que apesar de confiarem pouco no Poder Judiciário, mesmo assim submetem a ele os seus problemas, talvez por falta de opção.

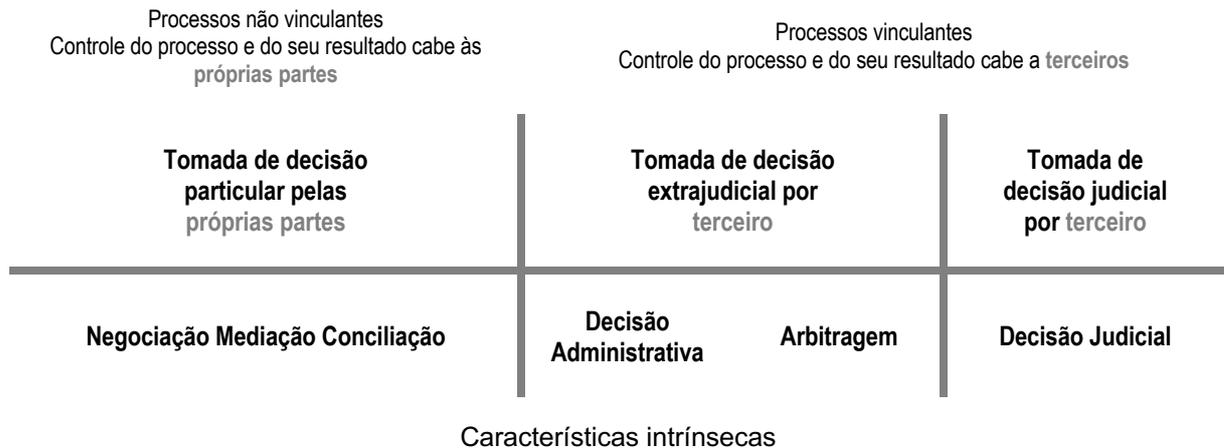
Dentre os diversos tipos de métodos alternativos, há aqueles em que a decisão é tomada pelas partes, o que se chama de autocomposição, e aqueles em que a decisão é tomada por um terceiro, a heterocomposição. No Manual de Mediação Judicial (CNJ, 2016) há uma figura interessante que apresenta, em um *continuum* de características que são identificadas, em maior ou menor grau, nos MASC's (Figura 1).

A arbitragem e a decisão administrativa são consideradas como de heterocomposição, pois quem toma a decisão não são as partes, mas um terceiro, contudo, há de se levar em consideração na maior parte dos processos administrativos quem toma a decisão é um agente público que pertence a um órgão ou entidade em que se verifica o litígio. Por exemplo, o litígio tributário com a União acerca dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal (RFB) é decidido, em primeira instância, pelos Delegados da Receita Federal, titulares das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, órgãos da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 1972)¹³.

Na negociação, conciliação e mediação, a decisão é obtida por consenso entre as partes, podendo ocorrer a presença de um terceiro imparcial que orienta, conduz o processo de negociação, conciliação ou mediação, mas não toma a decisão.

¹² O art. 160 da Constituição Política do Imperio do Brazil, de 1824, definia que “Nas civeis, e nas penas civilmente intentadas, poderão as Partes nomear Juizes Arbitros. Suas Sentenças serão executadas sem recurso, se assim o convencionarem as mesmas Partes.”

¹³ Art. 25, I, a).



Maior sigilo _____ Maior publicidade
 Maior propensão à preservação de relacionamentos _____ Maior propensão à solução do conflito como se sendo uma questão pontual
 Maior adimplente espontâneo _____ Maior exequibilidade diante de facilidades relativas à execução forçada
 Maior flexibilidade procedimental _____ Maior rigor com o seguimento de procedimento previamente estabelecido
 Maior preocupação com a humanização e sensibilização das partes _____ Maior desgaste emocional
 Maior celeridade _____ Maior recorribilidade
 Maior utilização da linguagem cotidiana das partes/interessados _____ Maiores custos processuais (ou operacionais)

Figura 1 - Características de alguns métodos alternativos de solução de conflitos (CNJ, 2021).

O CNJ, com fundamento no entendimento de que os métodos alternativos de solução de conflitos são fatores de pacificação social, lançou em 23 de agosto de 2006 o Movimento pela Conciliação¹⁴. As palavras da então presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), Ministra Ellen Gracie, foram alentadoras, disse ela:

É indispensável divulgar a existência de uma maneira nova de resolver as querelas. Sentar para conversar, antes ou depois de proposta uma ação judicial, pode fazer toda a diferença (GRACIE, 2021).

Dessarte, serão apresentados alguns dos principais métodos alternativos de solução de conflitos.

2.1.1 Arbitragem

A arbitragem apresenta uma natureza adjudicatória (LORENCINI, 2021), pois a decisão não é das partes, mas de um terceiro imparcial, indivíduo ou tribunal arbitral¹⁵, chamado a decidir uma controvérsia. Dessa forma, não se classifica como

¹⁴ É o que consta no histórico do Movimento pela Conciliação. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/conciliacao-e-mediacao/movimento-pela-conciliacao/documentos-conciliacao/>. Acesso em: 22 out. 2021.

¹⁵ A Lei nº 9.307/96 estabelece que as partes poderão nomear um ou mais árbitros, desde que seja um número ímpar (art. 13).

um método autocompositivo, mas sim heterocompositivo, como dito anteriormente mas esse árbitro é livremente escolhido pelas partes.

No Brasil, a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, (BRASIL, 1996), instituiu a arbitragem, dispondo que a administração pública poderia utilizar-se desse mecanismo para a solução de conflitos que digam respeito a direitos patrimoniais disponíveis¹⁶, com a ressalva que neste caso a arbitragem será obrigatoriamente de direito. O STF, no agravo regimental em sentença estrangeira 5.206, declarou, por maioria, a constitucionalidade da Lei nº 9.307.

A arbitragem pode ser de direito ou de equidade, segundo o art. 2º. Será de direito quando o árbitro ou os árbitros decidirem com base no direito positivo. Por outro lado, será por equidade quando a decisão do julgador afastar a aplicação de determinado dispositivo normativo, porque está ultrapassado, não se adéqua perfeitamente ao caso porque a sua aplicação poderá resultar em um desequilíbrio injusto entre as partes (CARMONA, 2009).

Nesse sentido, leciona Miguel Reale:

Os romanos advertiam, com razão, que muitas vezes a estrita aplicação do Direito traz consequências danosas à justiça: *summum jus, summa injuria*. Não raro, pratica injustiça o magistrado que, com insensibilidade formalística, segue rigorosamente o mandamento do texto legal. Há casos em que é necessário abrandar o texto, operando-se tal abrandamento através da equidade, que é, portanto, a justiça amoldada à especificidade de uma situação real (REALE, 2002, p. 299, grifo do autor).

Dessa forma, a arbitragem de equidade¹⁷ permitiria que o árbitro se afastasse do direito positivo e decidisse conforme o seu conhecimento e senso de justiça, mediante a utilização da equidade substitutiva, segundo lição de Carmona (2009, p. 66), para quem é aquela “[...] que ocorre quando o juiz pode apreciar o caso concreto afastando a incidência da lei que, normalmente, o disciplinaria de modo diverso”. Reforçando a disciplina do art. 2º da Lei de Arbitragem, no caso de envolvimento da administração pública, a arbitragem será sempre de direito, com respeito ao princípio constitucional da publicidade.

É livre a escolha por esse método de solução alternativa de conflitos, dependendo que as partes estipulem a convenção de arbitragem, por meio de uma

¹⁶ Art. 1º. [...] § 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.

¹⁷ Carmona (2009) diz que o mais adequado seria a expressão arbitragem com julgamento **por** equidade.

cláusula compromissória ou do compromisso arbitral. A diferença entre eles, cláusula e compromisso, reside no fato de que a cláusula compromissória é prévia ao litígio, devendo constar por escrito no contrato ou em documento apartado, mas referindo-se ao contrato (art. 4º, § 1º), enquanto que o compromisso arbitral é posterior ao conflito.¹⁸.

No art. 337 do CPC consta que a convenção de arbitragem deve ser alegada em preliminar ao mérito (inc. X), não podendo o juiz conhecer de ofício (§ 5º) e a falta de sua alegação em preliminar resulta na aceitação da jurisdição estatal, com a consequente renúncia ao juízo arbitral, por efeito de preclusão (§ 6º). Contudo, a decisão que rejeitar a alegação de convenção de arbitragem poderá ser objeto de recurso por agravo de instrumento (art. 1.015, III). A escolha da arbitragem para solução de conflitos afasta a jurisdição estatal, desde que alegado pelas partes ou quando houver o reconhecimento da competência pelo juízo arbitral (art. 485, VII). A sentença arbitral é reconhecida como título executivo judicial (art. 515, VII) e começa a produzir efeitos imediatos após a publicação (art. 1.012, IV).

Embora possa ser excluída a competência jurisdicional do Estado-juiz, as partes podem requerer a concessão de tutela de urgência antecedente, desde que seja realizada antes da instituição da arbitragem¹⁹, com a cessação imediata de seus efeitos se a parte não requerer, no prazo de 30 dias da efetivação da decisão que concede a tutela, a instituição da arbitragem. A medida cautelar poderá ser modificada ou revogada pelos árbitros, após a instituição da arbitragem, e quando já instituída a arbitragem, aos árbitros será requerida a tutela de urgência incidental²⁰.

Após a instituição da arbitragem, as partes podem, mediante algum outro método alternativo de solução de conflitos, chegar a um acordo. A pedido das partes, o árbitro ou o tribunal arbitral poderá declarar que elas chegaram a um acordo, fazendo isso na sentença arbitral²¹, a qual, em qualquer caso, deverá conter os elementos essenciais da sentença, previstos no CPC, art. 489, incisos I a III,

¹⁸ O compromisso arbitral pode ser firmado na ausência de acordo prévio (art. 6º), firmado em juízo no caso de resistência de uma das partes em relação à instituição da arbitragem prevista em cláusula compromissória (art. 7º, § 2º). No art. 9º é expresso que o compromisso arbitral é posterior ao litígio, podendo ser judicial ou extrajudicial.

¹⁹ Lei nº 9.307/96, art. 22-A e 22-B.

²⁰ Lei nº 9.307/96, art. 22-B.

²¹ Lei nº 9.307/96, art. 28.

reproduzidos no art. 26 da Lei nº 9.307/96. A diferença é que na fundamentação deverá constar expressamente se o julgamento foi por equidade.

A sentença arbitral poderá ser objeto de um recurso análogo aos embargos de declaração, mediante aditamento da sentença. Após isso, ou não havendo os análogos embargos de declaração, a sentença produz entre as partes e seus sucessores os mesmos efeitos da sentença proferida por um magistrado, constituindo-se como título executivo quando for condenatória²².

A parte poderá ajuizar uma ação declaratória de nulidade de sentença arbitral (art. 33), desde que tenha incorrido em um dos casos do art. 32 da Lei de Arbitragem. No caso de provimento, poderá determinar que nova sentença arbitral seja proferida (art. 33, § 2º). O princípio da congruência, da adstrição ou da correlação também se aplica à sentença arbitral, de forma que a parte prejudicada poderá ajuizar ação com pedido de sentença arbitral complementar, no caso da sentença inicial ser *infra* ou *citra petita* (art. 33, § 4º).

Diante dessa moldura breve sobre arbitragem, com base na lei que regula a matéria no Brasil, pode-se concluir, com base na lição de Carlos Alberto de Salles:

Por fim, é preciso ter claro que a arbitragem é um bom remédio para solução de conflitos, gerando resultados de eficiência procedimental, confidencialidade, especialidade e justiça decisória, além de celeridade na resposta, se comparada com grande parte das jurisdições estatais. Não está, porém, isenta de riscos. Possui um custo imediato que, muitas vezes, pode superar aquele da Justiça estatal. Ainda mais, não é um método que possa ser utilizado em todas as situações. A lei brasileira, corretamente, já no seu primeiro artigo, limita a arbitragem àqueles "litígios relativos a direito patrimoniais disponíveis". Não é só isso, todavia. Mesmo em litígios dessa natureza, podem ocorrer situações de grande assimetria entre as partes, prejudicando a defesa da parte mais fraca no processo arbitral e, até mesmo, dificultando seu acesso à jurisdição, estatal ou arbitral (SALLES, 2021, p. 262).

Lopes (2018) acrescenta mais uma vantagem. Diz ela que na arbitragem, em razão da sua livre escolha pelas partes, o árbitro, ou cada um dos integrantes do tribunal arbitral, pode ser um especialista no assunto, ao passo que na jurisdição estatal nem sempre o juiz é um especialista no tema a ser decidido.

Dessa forma, vê-se que a aplicação da arbitragem encontra terreno fértil nas relações empresariais. Entretanto, embora com a ressalva já realizada anteriormente, acerca do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.307/96, Lopes (2018) entende que são direitos

²² Lei nº 9.037/96, art. 30 e 31.

patrimoniais disponíveis todos “aqueles que admitem transação e renúncia” (LOPES, 2018, p. 97), o que permitiria o uso da arbitragem em matéria tributária.

No tópico seguinte será abordado o primeiro método autocompositivo: a negociação.

2.1.2 Negociação

Enquanto a arbitragem é uma das formas de heterocomposição, a partir de agora serão apresentadas outros métodos, classificados como sendo de autocomposição.

Watanabe (2003) afirma que a doutrina percebe a negociação diferente da mediação, pois naquela não há intervenção de terceiro, de forma que as próprias partes buscam resolver o conflito. Esse também é o entendimento de Daniela Monteiro Gabbay, para quem “[...] a negociação é uma forma de autocomposição direta entre as partes, diferentemente da mediação e conciliação, que são formas de autocomposição assistidas por terceiro – o mediador e o conciliador.” (GABBAY, 2021, p. 144).

Há duas principais abordagens acerca da negociação: a competitiva e a colaborativa (GABBAY, 2021; MORAES; MORAES, 2012).

Na primeira, um dos negociadores usará da persuasão para fazer prevalecer o seu ponto de vista e, conseqüentemente, o seu interesse. Pouco importa para ele o resultado do processo para o outro lado, por isso é denominado como um processo ganha-perde.

A outra abordagem, a colaborativa, é conhecida como do tipo ganha-ganha. Nesta, o interesse comum dos negociadores é encontrar uma solução que atenda, no maior grau possível, o interesse de ambos, não apenas de uma parte.

Moraes e Moraes (2012) fazem uma interessante comparação entre as duas abordagens, buscando ressaltar as diferenças entre ambas.

Além das duas já citadas, da maximização das vitórias de um lado e das derrotas de outro, contraposto à satisfação do interesse comum, bem como da característica do ganha-perde, frente ao ganha-ganha, esses autores (MORAES; MORAES, 2012) citam os seguintes²³.

²³ Os autores apresentam outras diferenças, mas buscou-se ressaltar aquelas que são mais destacadas.

Na abordagem competitiva os métodos utilizados são rígidos e formais, ao passo que na colaborativa eles são mais flexíveis. Prima-se pela linguagem escrita na primeira e pela oralidade na segunda, embora ao final a negociação seja sintetizada em um documento.

A doutrina, jurisprudência e pareceres são as principais fontes da abordagem competitiva, enquanto que na colaborativa privilegia-se o diálogo, a equidade e o consenso. Além disso, menor adesão e maior inadimplência decorrem da abordagem competitiva, pois sendo subjugado, o outro negociador poderá concordar com a solução, mas provavelmente não a honrará. Na abordagem colaborativa ocorre uma maior adesão, exatamente pela condição de igualdade dos negociadores, gerando comprometimento de ambas as partes.

Além dessas duas abordagens, Gabbay (2021) apresenta a negociação baseada em princípios como uma terceira abordagem. Essa abordagem tem por base os interesses subjacentes dos negociadores, aquilo que realmente é o seu interesse. Neste caso, buscam-se alternativas que resultem em “[...] ganhos mútuos por meio da exploração das diferenças e não vendo a negociação como um jogo de soma zero.” (GABBAY, 2021, p. 147).

Um exemplo apresentado por Gabbay (2021) e Moraes e Moraes (2012), retrata bem essa abordagem. Imaginem-se duas crianças disputando uma maçã. Ao ver isso, a mãe aplica uma solução salomônica, dividindo a maçã em duas partes iguais, oferecendo uma metade para cada filha. Contudo, as duas ficam entristecidas, pois uma queria apenas a casca para fazer um bolo, enquanto a outra queria a polpa para fazer um suco. Ao não conhecer os interesses subjacentes que envolviam a disputa, a mãe conseguiu a proeza de desapontar as duas filhas, ao mesmo tempo.

Fisher, Ury e Patton (2005 *apud* GABBAY, 2021) sugerem quatro princípios dessa abordagem. Em primeiro lugar é preciso focar no problema e não nas pessoas, pois os negociadores são seres humanos, com culturas diferentes, exteriorizando emoções e valores nem sempre iguais. Em segundo lugar é preciso evidenciar os interesses e não a posição das partes. Neste aspecto, Moraes e Moraes (2012, p. 117) destacam isso como o princípio da vinculação ao atendimento do interesse, que será “[...] aquilo ou aqueles ganhos materiais ou imateriais que atenderão às necessidades de cada um dos envolvidos”. Em terceiro lugar é preciso identificar alternativas de ganho mútuo, inclusive reconhecer o que Moraes e Moras (2012) chamam de melhor alternativa sem acordo (MASA). Nesse sentido, em um processo

de negociação, se a solução que está sendo encaminhada é pior do que a MASA, isso deve ficar claro para o negociador e, ao atingir esse limite, deve ficar claro para a outra parte. Por último, sugerem que se insista em critérios objetivos, para além da vontade simples dos negociadores.

Todavia, Gabbay (2021, p. 155) leciona que algumas variáveis devem ser consideradas ao se definir o método alternativo de solução de conflitos, dentre elas, cita como exemplo a “[...] celeridade, privacidade, custos, manutenção de relação entre as partes, necessidade de uma solução vinculante, complexidade técnica do caso, nível de controle do processo e do resultado pelas partes, dentre outros”.

Fisher, Ury e Patton, citados por Gabbay (2021), apontam alguns riscos da negociação, como a desigualdade negocial entre as partes, ausência de comportamento ético e recusa em participar, mas dizem que esses riscos podem ser mitigados pela definição prévia da MASA de cada participante (FISHER; URY; PATTON, 2005 *apud* GABBAY, 2021).

A negociação é bastante usada em termos de ajustamento de condutas, negociação penal, contratos e convênios administrativos, consórcios públicos, tratados e acordos internacionais, na participação em conselhos e grupos de trabalho (MORAES; MORAES, 2012) e também nos acordos de leniência conduzidos pelo Ministério Público Federal e pela Controladoria-Geral da União (PIMENTA, 2020).

No próximo tópico será apresentada a transação como mais um método autocompositivo e alternativo para a solução de conflitos.

2.1.3 Transação

O Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966) considera a transação como um dos motivos para a extinção do crédito tributário²⁴, remetendo para a lei a possibilidade da faculdade de celebração da transação entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, estabelecendo que ocorrerá “[...] mediante concessões mútuas [...]” (BRASIL, 1966, art. 171). Na opinião de Conrado e Araujo (2020) a primeira parte, disposta no inc. III do art. 156 do CTN, trata da eficácia do instituto da transação,

²⁴ Art. 156. Extinguem o crédito tributário:
[...]
III – a transação;

referindo-se que resultará na extinção do crédito tributário²⁵. A segunda parte do art. 171 dizem que é de natureza ontológica, pois visa apresentar o seu conteúdo, como sendo a determinação do litígio, sendo a extinção do crédito uma consequência.

Para Domingos e Piscitelli (2018, p. 225),

A transação constitui um meio de natureza autocompositiva de resolução de litígios, na qual o dissídio é resolvido pelo ajuste da vontade das partes, sem que exista a intervenção imperativa de um terceiro ou qualquer uma das mesmas imponha a sua vontade.

E em nota de rodapé nº 1, dizem que os MASC, além dos casos em que um terceiro imparcial age, também abrange os casos em que as partes utilizam da autocomposição por transação. Portanto, diferentemente da arbitragem e mediação e conciliação clássicas, a transação não envolve a participação de um terceiro.

Em 2020, por meio da Lei nº 13.988, Lei da Transação (BRASIL, 2020b), foram estabelecidos os requisitos e as condições para que a União e suas autarquias e fundações pudessem realizar transação para pôr fim a litígios referentes a créditos tributários ou não tributários da Fazenda Pública²⁶. Sem embargo dessa permissividade, Conrado e Fernandes (2021, p. 206) salientam que a transação não é autossuficiente, devendo atuar em conjunto com “[...] o parcelamento, a moratória, a anistia, a renúncia à jurisdição cognitiva, a renúncia a determinada classe de garantia, entre outras hipóteses”. Nessas hipóteses, conforme o caso, haverá reflexos distintos sobre a jurisdição estatal, ora tornando-a completamente comprometida no seu desiderato, como no caso de transação com anistia e pagamento à vista e integral, com a consequente extinção do crédito tributário, ora implicando na suspensão temporária da jurisdição estatal, como no caso de parcelamento e moratória.

Nesse sentido, de reconhecer que a transação não é causa extintiva do crédito tributário, vale a pena destacar o que diz a Lei da Transação, em especial no seu art.

²⁵ Entende-se que o adequado seria dizer que a transação **poderá** resultar na extinção do crédito tributário, mas ao tornar a oração afirmativa, o que talvez se pretenda dizer é que a transação cumprida é causa de extinção do crédito tributário. Ao se examinar as demais causas de extinção do crédito tributário, vê-se que praticamente são instantâneas, como o pagamento, compensação, remissão, prescrição e decadência, conversão do depósito em renda, consignação em pagamento, decisão administrativa irreformável, trânsito em julgado de decisão judicial e a dação em pagamento em bens imóveis. Portanto, a escolha da expressão extinguem em vez de poderão extinguir explica-se pela variedade de causas, sendo a transação apenas uma delas.

²⁶ Embora conste no art. 209 do CTN que “A expressão ‘Fazenda Pública’, quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.”, no caso da Lei n. 13.988, considera-se uma lei federal, portanto não se aplica às fazendas públicas dos demais entes federados, o que demandaria, para a utilização desse instituto da transação, lei específica de cada ente com competência tributária.

12. Veja-se que ao propor a transação para pôr fim a litígio acerca da cobrança de crédito inscrito em dívida ativa²⁷, a exigibilidade do crédito não é suspensa, sendo possível apenas a suspensão do processo, nos termos do CPC, art. 313, II²⁸.

Além disso, o *caput* do art. 3º da Lei da Transação²⁹ deixa claro que a proposta de transação deve apresentar os meios pelos quais o proponente pretende extinguir o crédito tributário e o § 2º desse mesmo artigo estabelece que

Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 2020b)³⁰.

Destarte, o entendimento de Conrado e Fernandes (2021) e Conrado e Araujo (2020) é que a transação não extingue o crédito tributário³¹, pois não é autossuficiente para tal, necessitando do seu cumprimento por meio de outra causa extintiva para assim extinguir o crédito.

Conrado e Fernandes (2021) sublinham que há duas modalidades de transação: a transação na cobrança e a transação no contencioso. A primeira diria respeito à iniciativa do Fisco em razão do simples inadimplemento do crédito tributário, alternativamente ao processo de execução fiscal; a segunda, de iniciativa do sujeito passivo, teria por parâmetro uma dúvida fundada acerca da exigibilidade de uma

²⁷ Note-se que a inscrição em dívida ativa do crédito tributário ocorre após a sua constituição definitiva, conforme o art. 201 do CTN. Isso resulta que durante o contencioso administrativo não há crédito inscrito em dívida ativa, pois ele suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN.

²⁸ Aqui cabe uma reflexão acerca do disposto no § 1º do art. 12 da Lei n. 13.988/2020. Trata esse dispositivo da possibilidade de, após a **proposta de transação** e por convenção das partes, o processo ser suspenso. Contudo, a proposta de transação ocorre naquilo que Conrado e Fernandes (2021) denominam de modalidade de transação na cobrança, em contraponto à transação no contencioso. Isso é o que consta no art. 2º, I. Sendo assim, a proposta individual não é válida na modalidade de transação no contencioso, pois, conforme regra dos incisos II e III do art. 2º, quando o crédito estiver na fase do contencioso administrativo ou judicial a transação será **por adesão** e não por proposta individual. Além do mais, se há contencioso, pelo menos administrativo, o crédito tributário já está suspenso, não seria a transação que suspenderia novamente o crédito tributário. Provavelmente, melhor seria a redação se dissesse que a **adesão à transação** não suspende o crédito tributário no contencioso judicial, pois é sabido que a suspensão da exigibilidade no contencioso judicial não é a regra, sendo necessária a incidência de um dos casos dos incisos II, IV ou V do art. 151 do CTN.

²⁹ Art. 3º A proposta de transação deverá expor os meios para a extinção dos créditos nela contemplados e estará condicionada, no mínimo, à assunção pelo devedor dos compromissos de:

³⁰ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

[...]

VI – o parcelamento.

³¹ Lei n. 13.988, art. 3º, § 3º: os créditos abrangidos pela transação somente serão extintos [...].

obrigação tributária, sendo uma alternativa a qualquer medida judicial de iniciativa do sujeito passivo.

De outra banda, Ribeiro (2020) apresenta outra classificação das modalidades de transação. Para esse autor, um primeiro critério de classificação seria o relacionado à transubjetividade da controvérsia, sendo transubjetiva se forem questões tributárias que ultrapassem os interesses subjetivos da causa e que sejam restritas a segmento econômico ou produtivo, a grupo ou universo de contribuintes ou a responsáveis delimitados. Neste caso teria como espécies as decorrentes de controvérsias transubjetivas, com relevante e disseminada controvérsia jurídica, e as de controvérsias subjetivas, sem aquela relevância.

Outro critério de classificação, segundo Ribeiro (2020), seria a iniciativa da proposta, se do sujeito ativo ou do sujeito passivo ou seu representante. No caso de iniciativa do sujeito ativo, poderia ser subdividida em por adesão, quando são estabelecidos requisitos prévios, ou de forma individual, em consideração à situação peculiar de determinado sujeito passivo.

Um último critério de classificação para Ribeiro (2020) teria por base o valor. Neste caso haveria a transação de pequeno valor (art. 2º, III, c/c art. 24, parágrafo único, e art. 23, I), correspondendo ao montante máximo de 60 salários mínimos, e a de elevado valor.

A Figura 2 sintetiza a classificação sugerida por Ribeiro (2020):

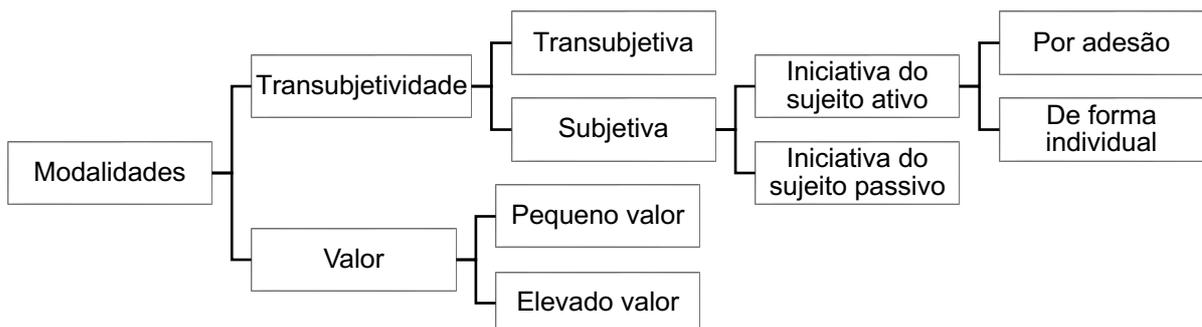


Figura 2 - Modalidades de transação

Quanto às vantagens da transação, são apresentadas as seguintes vantagens na página da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional na Internet (PGFN, 2021):

I - Desconto para os créditos considerados de difícil recuperação ou irrecuperáveis de até 50% sobre o valor total da dívida, que pode chegar a 70% em caso de pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, instituições de ensino, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014;

II - Parcelamento do débito em até 84 meses, que pode chegar a 100 meses na hipótese de pessoa natural, microempresa, empresa de pequeno porte, Santas Casas de Misericórdia, instituições de ensino, sociedades cooperativas e demais organizações da sociedade civil de que trata a Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014;

III - Carência de até 180 dias para início do pagamento, no caso de empresas em processo de recuperação judicial;

IV - Flexibilização das regras envolvendo prestação de garantias, penhora e alienação de bens;

V - Possibilidade de amortizar ou liquidar a dívida com créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União ou precatórios federais próprios ou de terceiros.

Destarte, é possível entender a transação não como um método alternativo de solução de conflitos, mas como um gênero do qual as espécies podem ser a negociação, a conciliação e a mediação, como será visto no próximo tópico.

2.1.4 Conciliação e mediação

O Código de Processo Civil de 2015 (BRASIL, 2015a) estabeleceu que a conciliação, a mediação, bem como outros MASC serão estimulados, inclusive no curso do processo judicial (art. 3º, § 3º), não importando a fase em que se encontre o processo³², conforme se depreende de reiteradas decisões do STJ (BRASIL, 2015f, 2020c).

Também previu a criação de câmara de medição e conciliação nos entes federados para solucionar conflitos no âmbito administrativo (art. 174). O mesmo códex processualista apesar de não fazer distinção entre conciliação e mediação, apresenta uma diferença entre o conciliar e o mediador.

Diz o CPC que o conciliador é aquele que atua, de forma preferencial, nos casos em que não houver vínculo pretérito entre as partes que litigam, podendo sugerir soluções para o caso. O mediador, por sua vez, atuará quando existir vínculo prévio entre as partes, e, por meio do reestabelecimento da comunicação, possam as próprias partes encontrar uma solução consensual, como se vê a seguir:

Art. 165 [...]

§ 2º O **conciliador**, que **atuará preferencialmente** nos casos em que **não houver vínculo anterior entre as partes**, poderá **sugerir soluções** para o litígio, sendo vedada a utilização de qualquer tipo de constrangimento ou intimidação para que as partes conciliem.

§ 3º O **mediador**, que **atuará preferencialmente** nos casos em que **houver vínculo anterior entre as partes**, auxiliará aos interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de **modo que eles possam**, pelo

³² É o que consta no inciso V do art. 139 do CPC: “V - promover, a qualquer tempo, a autocomposição, preferencialmente com auxílio de conciliadores e mediadores judiciais;”.

restabelecimento da comunicação, **identificar, por si próprios, soluções consensuais** que gerem benefícios mútuos (BRASIL, 2015a).

Percebe-se que a distinção entre conciliar e mediar reside na prévia existência de vínculo entre as partes envolvidas no litígio, embora essa seja uma condição preferencial, não exclusiva, e na forma de atuação, um sugerindo, o outro apenas mediando para que as próprias partes cheguem a um acordo.

Essa é a lição de Watanabe (2003), dizendo que o conciliador interfere um pouco mais, sugerindo alternativas para a solução do conflito, enquanto que “[...] na mediação, o terceiro é neutro [...]” (WATANABE, 2003, p. 48). Essa também é a definição de mediação escolhida pela Lei nº 13.140³³, de 26 de junho de 2015 (BRASIL, 2015b, art. 2º, parágrafo único):

Considera-se mediação a atividade técnica exercida por terceiro imparcial **sem poder decisório**, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia (grifo nosso).

Em relação à existência prévia de vínculo entre as partes, esse mesmo autor diz que na mediação o que se busca é a pacificação dos conflitantes em vez de apenas a solução do conflito. Neste caso, a mediação é recomendada quando “[...] as partes necessitem de uma convivência futura, continuada, há necessidade muito mais de pacificação do que de solução de conflito” (WATANABE, 2003, p. 46), concluindo que “A mediação tem de ser praticada como uma forma de pacificação da sociedade e não apenas como uma forma de solução de conflitos” (WATANABE, 2003, p. 50).

A Lei da Mediação está estruturada em três capítulos. O primeiro trata da mediação, o segundo apresenta a autocomposição de conflitos quando uma das partes for pessoa jurídica de direito público, e a terceira com as disposições finais.

Aqui cabe uma observação quanto à lei. Em uma primeira leitura parece que o legislador pretendeu diferenciar a mediação da autocomposição, sendo a primeira realizada entre particulares e a segunda quando uma das partes for pessoa jurídica de direito público, contudo, está disposto no artigo 33, que trata das câmaras de mediação a serem criadas pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, que tais câmaras serão criadas para:

I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;

³³ Doravante denominada simplesmente neste trabalho como Lei da Mediação.

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta (BRASIL, 2015b, art. 32).

Considerando que o escopo deste trabalho é a mediação tributária, o foco será no Capítulo II da Lei da Mediação, embora sejam apenas oito artigos.

Inicialmente cabe destacar que, diferentemente dos conflitos entre particulares, no caso de conflito envolvendo pessoas jurídicas de direito público, não há livre escolha do mediador, pois essa mediação é a função das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, denominadas de câmaras de mediação, pela leitura combinada do *caput* dos artigos 32 e 33 da Lei da Mediação.

Veja-se que o modo de composição das câmaras será definido em regulamento de cada ente federado, o que significa dizer que não foi previamente definido pela lei que apenas servidores públicos poderão participar dessas câmaras, mas foi apenas dito que tais câmaras poderão ser criadas no âmbito dos órgãos da advocacia pública, onde houver tais órgãos³⁴. Todavia, como dito na introdução, não está na delimitação deste trabalho analisar quem será o mediador, portanto, este ponto não será aprofundado.

Outro ponto que ficou para o regulamento de cada ente federado é a previsão de casos que poderão ser submetidos às câmaras, sendo de caráter facultativo tal submissão. Contudo, a Lei da Mediação já previu que não serão submetidos às câmaras os conflitos que dependam de ato ou de autorização do Poder Legislativo (art. 32, § 4º).

Pendente de criação as câmaras de mediação, a solução dos conflitos observarão as previsões do Capítulo I, Seção III, Subseção I, ou seja, o contido entre os artigos 14 e 20 da Lei da Mediação.

Dentre essas regras está a observância da confidencialidade aplicáveis à mediação, embora as regras de confidencialidade estejam dispostas fora da subseção mencionada, pois são apresentadas nos artigos 30 e 31.

³⁴ No § 1º do art. 1º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, ficou estabelecido que as câmaras especializadas com o objetivo de analisar e formular propostas de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais, serão compostas por servidores ou empregados públicos.

O dever de confidencialidade se aplica às partes envolvidas, incluindo prepostos, advogados e quaisquer outras pessoas que tenham participado do procedimento de mediação, de forma direta ou indireta, e ao mediador.

Considerando que um dos princípios da mediação é o da oralidade, e que as disposições de confidencialidade são aplicáveis à mediação quando uma das partes for pessoa jurídica de direito público, vê-se com razoabilidade a disposição do inciso I do § 1º do art. 30 da Lei da Mediação, segundo o qual a confidencialidade abrange toda manifestação proferida na busca da solução do conflito. Além disso, a confidencialidade também se aplica a qualquer fato, documento e a própria manifestação de aceitação da proposta de acordo apresentada pelo mediador.

Neste ponto é interessante destacar que o acordo apresentado pelo mediador é aquele citado no art. 20, como sendo o termo final lavrado no encerramento do procedimento de mediação, constituindo-se como título executivo extrajudicial ou judicial, isso porque o mediador não faz proposta, bastando lembrar a diferença entre o conciliador e o mediador, conforme estipulado no CPC, art. 165, §§ 2º e 3º. Enquanto o conciliador poderá sugerir soluções, o mediador auxilia que as partes possam identificar por si mesmas as soluções consensuais.

Opinião diferente é defendida por Braga Neto (2015), para quem o mediador pode oferecer proposta de acordo, conforme o inciso III do § 1º do art. 30 da Lei da Mediação. Contudo, em seu artigo científico, quando manifesta essa opinião, diz que será “[...] comentado mais adiante no inc. III do § 1º do art. 30.”, contudo, no tópico 6, em que trata da confidencialidade, não retorna àquele ponto, portanto, não explica o seu ponto de vista, sem o qual não há possibilidade de compreendê-lo.

Retornado ao ponto da confidencialidade, embora no art. 2º seja apresentada a confidencialidade como princípio, no § 4º do art. 30 ela é tratada como uma regra³⁵, passível de exceção. Tal exceção à confidencialidade³⁶ diz respeito às informações que devem ser prestadas à administração tributária após o encerramento da mediação, com a aplicação do sigilo fiscal previsto no Código Tributário Nacional, art. 198³⁷.

³⁵ O propósito deste trabalho não é discorrer sobre a diferença entre princípios e regras, portanto esse tema não será aprofundado.

³⁶ Há outra exceção, disposta no § 3º do art. 30, acerca da ocorrência de crime de ação pública.

³⁷ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação

Contudo, Braga Neto (2015) afirma que no caso de uma mediação em que for parte pessoa jurídica de direito público a confidencialidade pode ser flexibilizada, tendo em vista o princípio da publicidade e da transparência.

Evidentemente estes parâmetros poderão ser objeto de tratamento diferente quando um dos participantes forem órgãos públicos, pois nesta área a transparência das decisões é o pressuposto. Por isso há que se fazer uma breve análise a respeito do Capítulo 2 da Lei que virá a seguir (BRAGA NETO, 2015, s.p.).

Nos demais artigos dessa subseção I da seção III do capítulo I da Lei da Mediação constam a possibilidade de participação de mais de um mediador, em razão da natureza e complexidade do litígio (art. 15), a possibilidade de suspensão do processo arbitral ou judicial para a busca do consenso entre as partes (art. 16), a definição do marco inicial da mediação (art. 17) e a suspensão do prazo prescricional, com a ressalva de que quando se tratar de matéria tributária tal suspensão deverá ser conforme as disposições do CTN, a anuência das partes para as reuniões posteriores de mediação (art. 18), a previsão de o mediador reunir-se em conjunto ou separadamente com as partes (art. 19) e o termo final, sendo exitosa ou não a mediação (art. 20).

Interessante destaque deve ser dado ao art. 35 da Lei da Mediação. Nesse artigo está disposto que os litígios envolvendo a administração pública federal direta e suas autarquias e fundações, poderão ser objeto de transação por adesão.

Resolução administrativa deverá definir os requisitos e condições da transação, tendo efeitos gerais, abrangendo todos os casos idênticos e habilitados por pedido de adesão tempestivo.

A lei prevê a possibilidade de transação sobre o litígio integral ou sobre apenas parte dele (art. 35, § 3º, *in fine*).

O interessado deverá expressamente renunciar ao direito de recorrer na esfera administrativa ou judicial. Na verdade a renúncia não recai sobre o processo, mas a ele tem irradiadas as suas consequências, pois a lei trata da renúncia ao direito objeto do recurso administrativo ou ação judicial, no que diz respeito aos pontos que são objeto da resolução administrativa.

Importante destaque faz o art. 38 da Lei da Mediação. Quando o litígio envolver matéria relacionada a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do

econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

Brasil (RFB), bem como a quaisquer créditos inscritos em dívida ativa da União, não é aplicável a competência das câmaras de mediação para análise de admissibilidade dos pedidos de mediação que envolvam pessoa natural ou pessoa jurídica de direito privado, bem como a celebração por parte dessas câmaras de termo de ajustamento de conduta.

Tampouco as empresas públicas e as sociedades de economia mista, inclusive suas subsidiárias, que explorem atividade econômica em regime de concorrência poderão submeter os seus litígios à Advocacia-Geral da União, para fins de solução extrajudicial do conflito.

No caso de conflitos que envolvam controvérsia jurídica entre órgãos ou entidades de direito público que integram a administração pública federal, a submissão do litígio à mediação significa a renúncia do direito de recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e qualquer redução ou cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro da Economia.

Dito de outra forma, quando um dos litigantes for pessoa natural ou pessoa jurídica de direito privado e a matéria estiver relacionada a tributos administrados pela RFB não será de competência das câmaras de mediação a solução do conflito, isso porque o art. 38, inciso I, exclui da sua competência as disposições dos incisos II e III do art. 32, restando o inciso I do art. 32. Contudo, esse inciso I do art. 32 trata dos conflitos entre órgãos e entidades da administração pública, não aqueles que envolvem particulares.

Contudo, apesar de afastar das câmaras de mediação os conflitos que envolvem particulares e tributos administrados pela RFB, há incidência do art. 35, pelo qual se aplica a transação aos conflitos envolvendo a administração pública federal. O que se coaduna com afirmação no tópico anterior, pela qual se disse que a transação não é método alternativo de solução de conflitos, mas sim a conciliação, a mediação e a negociação, isso porque a transação não é autônoma, nem para extinguir o crédito tributário, nem como meio alternativo de solução de conflitos. Como dito antes, a transação é gênero, do qual são espécies a negociação, a conciliação e a mediação. Essa opinião, em parte, é compartilhada por Mascitto (2021, p. 195), para quem a essência da transação é a “[...] negociação que objetiva terminação de litígio com concessões de parte a parte [por isso] não deveria ser contemplada como ‘benefício’, mas sim negociação”.

Concepção mais alargada é defendida por Grupenamcher (2019³⁸), para quem “A par de depender de lei, a transação em matéria tributária pode ocorrer por meio de **conciliação**, de **mediação** e também da **arbitragem**” (grifo nosso). Portanto essa autora amplia o escopo até aqui defendido, para incluir no gênero transação a espécie arbitragem, opinião a qual se respeita, mas dela se discorda, pois se defende que a arbitragem é método heterocompositivo, enquanto as demais são autocompositivos.

A exposição de motivos (BRASIL, 2019a) da Medida Provisória nº 899³⁹, de 16 de outubro de 2019 (BRASIL, 2019b) foi clara no sentido de que o seu texto visava atender ao art. 171 do CTN, “criando mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal [...] visando suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal [...]” (BRASIL, 2019a).

Na exposição de motivos elaborada pela Advocacia-Geral da União faz-se referência ao Projeto de Lei nº 10.220, de 2018 (BRASIL, 2018a), o qual em seu texto original fazia alterações na Lei nº 11.101, de 2005 (BRASIL, 2005). Um dos dispositivos incluídos era a alínea j do inciso I do art. 22 da Lei nº 11.101, com a seguinte redação: “j) promover, sempre que possível, a **mediação de conflitos** relacionados à recuperação judicial e à falência, respeitados os direitos de terceiros” (BRASIL, 2019a, grifo nosso). Na exposição de motivos é frisado que as potencialidades do instituto da transação foram evidenciados nos debates desse projeto de lei.

Percebe-se que não é clara a distinção entre transação e os demais MASC autocompositivos. Uma das explicações é porque não há distinção.

Gagliano e Pamplona Filho (2014), ao discorrerem sobre a transação no âmbito do direito civil, citam quatro elementos constitutivos: acordo entre as partes, relações jurídicas controversas, intenção de pôr fim ao litígio, concessões mútuas.

O quadro comparativo abaixo (Quadro 1) apresenta a redação do Código Civil (BRASIL, 2002) e do CTN (BRASIL, 1966) sobre a definição da transação civil e tributária.

Veja-se que ambas as redações têm como propósito a solução de um litígio, utilizando a mesma *ratio* que é a realização de concessões mútuas. Ora, na

³⁸ Não há numeração de páginas, pois se trata de uma versão e-book.

³⁹ Convertida na Lei n. 13.988 (BRASIL, 2020b).

negociação, mediação e conciliação o propósito é o mesmo e a razão é idêntica, portanto, não é aqui que reside a diferença.

Código Civil	CTN
Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas .	Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas , importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

Quadro 1 - A transação no CC e no CTN

Gagliano e Pamplona Filho (2014) lecionam que a natureza jurídica da transação civil é contratual, pois depende da autonomia da vontade das partes. Isso também não a distingue da negociação, mediação e conciliação, pois todas elas dependem da vontade das partes. Contudo, tais autores dizem que conciliação e transação não se confundem, pois conciliar significaria o término do litígio.

Entretanto, com a devida vênia, não parece que a conciliação signifique o término de um litígio. Examine-se o teor do inciso I do art. 335 do CPC, em que é previsto o resultado infrutífero da conciliação ou da mediação: “[...] quando qualquer parte não comparecer ou, comparecendo, **não houver autocomposição**” (BRASIL, 2015a). Também no inciso III do § 1º do art. 303 do CPC é previsto o insucesso da conciliação: “III – não havendo autocomposição, o prazo para contestação será contado na forma do art. 335.” (BRASIL, 2015a), redação que se repete, *ipsis literis* no § 4º do art. 308 do CPC.

Na Lei da Mediação também é previsto que o litígio não chegue ao fim, como se vê no *caput* do art. 20⁴⁰, no parágrafo único do art. 28⁴¹, no § 3º do art. 32⁴² e no § 1º do art. 36⁴³. Portanto, não parece correta a afirmação desses renomados autores quando dizem que a conciliação significa o fim do litígio.

Por derradeiro, o art. 35 da Lei da Mediação prevê que os conflitos que envolvam a administração pública federal direta, autárquica e fundacional poderá ser objeto de transação por adesão. Qual seria o sentido de na Lei de Mediação prever a

⁴⁰ Art. 20. O procedimento de mediação será encerrado com a lavratura do seu termo final, quando for celebrado acordo ou **quando não se justificarem novos esforços para a obtenção de consenso**, seja por declaração do mediador nesse sentido ou por manifestação de qualquer das partes.

⁴¹ Parágrafo único. **Se houver acordo**, os autos serão encaminhados ao juiz, que determinará o arquivamento do processo e, desde que requerido pelas partes, homologará o acordo, por sentença, e o termo final da mediação e determinará o arquivamento do processo.

⁴² § 3º **Se houver consenso** entre as partes, o acordo será reduzido a termo e constituirá título executivo extrajudicial.

⁴³ § 1º Na hipótese do *caput*, **se não houver acordo** quanto à controvérsia jurídica, caberá ao Advogado-Geral da União dirimi-la, com fundamento na legislação afeta.

possibilidade de transação? Essa dúvida labuta em favor da tese do autor, de que a transação é gênero e as demais (negociação, conciliação e mediação) são espécies.

Embora não seja o foco deste trabalho apontar diferenças ou semelhanças entre transação, negociação, conciliação e mediação, é importante destacar a concepção do autor sobre isso, o que pode influenciar nas conclusões. Contudo, este autor não está sozinho nessa empreitada. Sem adentrar em maiores explicações, em sua tese de doutoramento, Natália De Nardi Dacomo diz que:

Relembramos que **transação**, em sentido amplo, significa **solução transacional**, que por sua vez, admite três subtipos: **acordo**, **mediação** e **arbitragem**. No **acordo**, as partes interessadas dispõem sobre a fórmula transacional. Na **mediação**, as partes acordam que um terceiro interfira na disputa, embora a solução não seja vinculante para as partes. No **arbitramento**, também se demanda a intervenção de um terceiro, mas partes ficam obrigadas a acatar a decisão. Portanto, transação, em sentido amplo, significa **solução transacional** e, em sentido estrito, **acordo**. (DACOMO, 2008, p. 94, grifo do autor).

A Figura 3 - Quadro resumo dos MASC, a par do contido nos parágrafos anteriores, apresenta uma visão genérica dos MASC.

Heterocompositivo	Autocompositivo			
	Com auxílio de terceiro		Sem auxílio de terceiro	
	Terceiro pode sugerir solução	Terceiro não pode sugerir solução		
Arbitragem	Conciliação	Mediação	Transação	Negociação

Menor autodeterminação, inclusive a ausência Maior autodeterminação

Figura 3 - Quadro resumo dos MASC

3 DIREITO TRIBUTÁRIO

A origem do direito tributário, ou melhor dizendo, do sistema tributário remonta a milhares de anos. Rossetti (1994) diz que o filósofo grego Xenofonte escreveu ensaios sobre o sistema tributário. Mais antigo ainda é o surgimento do sistema monetário tendo por base o metal. Escreve Rossetti (1994) que há registros que os lídios foram uns dos primeiros povos a produzirem moedas, sendo que a utilização de moedas metálicas de emissão oficial e, conseqüentemente, de curso legal, ocorreu com o rei de Argos, Fidon, por volta de 660 a.C.

Com a formação dos estados modernos, na acepção da palavra Estado a se referir ao poder político institucionalizado, a partir do séc. XVI, a necessidade de

angariar recursos para o Estado aumentou, fazendo-se essa arrecadação por meio dos tributos, pois esse é um dos aspectos da soberania (MACHADO, H., 1993). Entretanto, no Brasil da atualidade, em que prevalece a livre iniciativa (CF/1988, art. 1º, IV, e art. 170), “O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia” (MACHADO, H., 1993, p. 24).

Para esse mesmo autor, o objeto do direito tributário são as relações entre o fisco e todos aqueles sujeitos a qualquer tipo de imposição tributária. O Estado é o titular do direito, “[...] o interesse protegido é o da coletividade e suas normas são cogentes” (MACHADO, H., 1993, p. 36).

Direito tributário não se confunde com direito das obrigações, sendo este o que trata das obrigações, ou seja, as relações entre quem deve e quem pode exigir o cumprimento de uma obrigação. Contudo, Machado, H., (1993) afirma que no direito tributário estão presentes essas características, razão pela qual no próximo tópico será abordado esse tema da obrigação tributária.

3.1 Obrigação tributária

Segundo Leandro Paulsen (2014), há três tipos de obrigações tributárias. Uma de natureza contributiva, com base no dever fundamental de pagar, observando a capacidade contributiva, de natureza patrimonial (MACHADO, H., 1993). Outra, de natureza colaborativa, baseada no dever de colaboração, devendo atentar para a capacidade de colaboração, de natureza não patrimonial (MACHADO, H., 1993). A última, de natureza punitiva ou sancionadora, fundada no dever de cumprir as leis (ou legislação), observando a pessoalidade, culpabilidade e proporcionalidade.

A primeira delas, de natureza contributiva, está relacionada com a obrigação principal, enquanto a segunda diz respeito à obrigação acessória. Por sua vez, a terceira delas relaciona-se tanto com a obrigação principal, quanto com a acessória.

Obrigação principal é aquela que decorre do dever de pagar dinheiro, como tributo ou multa. Já a obrigação acessória diz com a obrigação de fazer, deixar que façam ou deixar de fazer alguma coisa. Essa é a definição de obrigação tributária que consta no art. 113 do CTN.

Para Machado, H., a obrigação tributária

[...] é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito (1993, p. 88).

Diferentemente do direito civil, no direito tributário o acessório não acompanha o principal (MACHADO, H., 1993; PAULSEN, 2014), portanto, poderá subsistir, mesmo na hipótese de extinção da obrigação principal, como o pagamento de uma obrigação principal não elimina a necessidade do pagamento pelo descumprimento de uma obrigação acessória, como a de não emitir nota fiscal.

No próximo item será tratado sobre a decorrência possível da obrigação tributária: o crédito tributário.

3.2 Crédito tributário

O CTN diferencia a obrigação tributária do crédito tributário, vez que este decorre daquela. A partir do momento em que se estabelece a relação obrigacional tributária, entre Fisco e sujeito passivo, nasce a obrigação tributária, contudo, sem a característica intrínseca peculiar da exigibilidade.

Para que ocorra a exigibilidade, Machado, H., (1993) diz que é necessário um procedimento de lançamento, arrematando que

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional) (MACHADO, H., 1993, p. 120, grifo do autor).

Paulo de Barros Carvalho define crédito tributário “[...] como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro” (CARVALHO, 1991, p. 249).

A discussão acerca do momento em que o crédito tributário está definitivamente constituído será apresentada no próximo tópico.

3.2.1 Constituição do crédito tributário

Para Paulsen (2014) a constituição do crédito tributário não é exclusivamente o lançamento efetuado pela autoridade administrativa, há, portanto, modalidades de

constituição do crédito tributário: lançamento por declaração, por homologação, de ofício e por depósito.

O lançamento por declaração, previsto no art. 147 do CTN, consiste em uma obrigação atribuída ao contribuinte, por meio da qual ele deve prestar informações, ao Fisco, relacionadas à ocorrência do fato gerador. Por sua vez, o Fisco, de posse dessas informações, notifica o contribuinte para o devido pagamento, sendo constituído o crédito tributário na data dessa notificação.

Embora, para a prestação de informações sobre fatos, o declarante tenha de, previamente, valorizar os fatos (para saber se são ou não sujeitos à declaração), essa tarefa do declarante não é ato de lançamento. Por isso, mesmo que o declarante já faça, no documento a ser apresentado, as operações necessárias a quantificar o montante do tributo, **só haverá lançamento** quando a **autoridade**, à vista das informações contidas na declaração, **efetivar**, documentadamente, o **ato de lançamento, do qual deve dar ciência ao sujeito passivo**, a fim de tornar exigível o tributo (AMARO, 2014, p. 359).

No lançamento por homologação, também previsto no CTN, art. 150, cabe ao sujeito passivo verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o valor do tributo devido, realizar o pagamento antecipado do tributo e apresentar a declaração à autoridade administrativa. Neste caso, a constituição do crédito tributário ocorre no momento da entrega da declaração, na esteira do enunciado da Súmula 436 do STJ.

Conforme Paulsen (2014):

Quando o contribuinte preenche guia DARF e efetua o pagamento do tributo, ou quando preenche guia de depósito administrativo ou judicial, buscando a suspensão da exigibilidade do tributo, está a formalizar a existência, certeza e liquidez do crédito, indicando o tributo, a competência e o valor. Nestes casos, é desnecessário que haja lançamento de ofício quanto ao valor pago ou depositado, não se falando, pois, em decadência relativamente a tais valores (PAULSEN, 2014, p. 245).

O lançamento de ofício, previsto no art. 149 do CTN, é de atribuição exclusiva da autoridade administrativa, sendo necessária, para a sua validade, a notificação ao sujeito passivo. O lançamento de ofício pode ser originário ou suplementar. O lançamento de ofício originário é aquele que ocorre quando a legislação assim determina (art. 149, I), por exemplo, aquele que ocorre no IPTU. Já o lançamento de ofício suplementar previsto no art. 149, II e IV, é aquele promovido quando o sujeito passivo deixa de cumprir com a sua obrigação de apresentar uma declaração, no caso do lançamento por declaração, ou quando ele deixa de constituir o crédito tributário de forma espontânea, nos casos de lançamento por homologação.

Por fim, o lançamento por depósito decorre de uma construção jurisprudencial, cabível somente no caso de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Contudo, embora se tenham apontado momentos distintos de constituição do crédito tributário, conforme a modalidade de constituição, há se reconhecer que o art. 129 do CTN trata de créditos definitivamente constituídos, enquanto o art. 141 trata de créditos regularmente constituídos, o art. 154 volta a tratar de créditos definitivamente constituídos e, por fim, o art. 174 trata da data da constituição definitiva do crédito como termo inicial da prescrição.

Para elucidar essa questão, deve-se lembrar do enunciado da Súmula Vinculante nº 24 do STF: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/1990, antes do **lançamento definitivo do tributo.**” (grifo nosso).

No HC 81.611, o Plenário do STF decidiu que:

EMENTA: I. Crime material contra a ordem tributária (L. 8137/90, art. 1º): **lançamento do tributo pendente de decisão definitiva do processo administrativo**: falta de justa causa para a ação penal, suspenso, porém, o curso da prescrição enquanto obstada a sua propositura pela **falta do lançamento definitivo**. 1. Embora não condicionada a denúncia à representação da autoridade fiscal (ADInMC 1571), falta justa causa para a ação penal pela prática do crime tipificado no art. 1º da L. 8137/90 - que é material ou de resultado -, **enquanto não haja decisão definitiva do processo administrativo de lançamento, quer se considere o lançamento definitivo** uma condição objetiva de punibilidade ou um elemento normativo de tipo. 2. Por outro lado, admitida por lei a extinção da punibilidade do crime pela satisfação do tributo devido, antes do recebimento da denúncia (L. 9249/95, art. 34), princípios e garantias constitucionais eminentes não permitem que, pela antecipada propositura da ação penal, **se subtraia do cidadão os meios que a lei mesma lhe propicia para questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório**, ao qual se devesse submeter para fugir ao estigma e às agruras de toda sorte do processo criminal. 3. No entanto, enquanto dure, por iniciativa do contribuinte, o processo administrativo suspende o curso da prescrição da ação penal por crime contra a ordem tributária **que dependa do lançamento definitivo** (BRASIL, 2003, grifo nosso).

No agravo regimental no recurso extraordinário com agravo 1.031.806, a Segunda Turma do STF, por unanimidade, reconheceu que

3. É ilógico permitir que a prescrição seguisse seu curso normal no **período de duração do processo administrativo necessário à consolidação do crédito tributário**. Se assim fosse, o recurso administrativo, por iniciativa do contribuinte, serviria mais como uma estratégia de defesa para alcançar a prescrição com o decurso do tempo do que a sua real finalidade, que é, segundo o Ministro Sepúlveda Pertence, propiciar a qualquer cidadão questionar, perante o Fisco, a exatidão do lançamento provisório de determinado tributo (HC 81.611/DF, Tribunal Pleno, DJ de 13/5/05). (BRASIL, 2017b, grifo nosso).

Do que se viu, a constituição definitiva do crédito tributário não se dá no momento da constituição conforme a modalidade, nesse caso tem-se a constituição **provisória** do crédito tributário. A sua constituição **definitiva** ocorrerá no momento em que se tornar irrecorrível administrativamente, ou seja, no trânsito em julgado administrativo.

3.2.2 Garantias do crédito tributário

Em regra, o patrimônio do sujeito passivo, com as exceções legais de impenhorabilidade, é passível de sujeição para a satisfação do crédito tributário. Paulsen (2014) alerta que o inciso I do art. 833 do CPC é inaplicável aos créditos tributários, mas os demais incisos, bem com outras leis específicas, são aplicáveis.

A Fazenda Pública pode proceder ao arrolamento de bens e direitos, mesmo antes da constituição definitiva do crédito tributário, como é o entendimento do STJ:

4. O Superior Tribunal de Justiça possui o entendimento de que a existência de impugnações administrativas nos procedimentos fiscais, apesar de acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, III, do CTN, não obsta a realização do arrolamento fiscal (BRASIL, 2017A).

Há presunção relativa de fraude no caso de alienação ou oneração de bens ou direitos de sujeito passivo inscrito na dívida ativa, nos termos do art. 185 do CTN, exceto no caso de reserva de bens ou direitos equivalentes ao total do valor inscrito em dívida ativa.

Não pago o crédito tributário, nem garantido por penhora, o juiz determinará, após a citação do devedor, se não forem encontrados bens penhoráveis, a indisponibilidade de seus bens e direitos.

O crédito tributário tem preferência em relação a outros créditos, à exceção daqueles de natureza trabalhista e acidentes de trabalho.

Na sequência serão analisados os dois princípios tributários relevantes para o tema.

3.3 Princípios tributários relevantes

Há diversos princípios tributários, como o da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, irretroatividade, anterioridade e da indisponibilidade do crédito tributário, este decorrente da supremacia do interesse público (PIETRO,

2018). Contudo, tendo em vista o problema de pesquisa aqui tratado, serão abordados os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário.

3.3.1 Legalidade e reserva de lei

Um dos princípios mais presentes no direito tributário é o da legalidade, isso porque “O princípio da legalidade é também um princípio basilar do Estado Democrático de Direito” (DA SILVA, J., 2015, p. 123). E é com base nessa premissa que esse jurista diz que não se pode exigir, obrigar ação ou omissão ou proibir se não for em decorrência de lei. Para ele, a lei é, por excelência, um ato de decisão política, a fim que guiar a sociedade de modo que ela saiba, previamente, como comportar-se na realização de seus interesses. Por isso defende que a lei é a expressão de um direito positivo fundado na Constituição, sendo um necessário desdobramento do conteúdo dela.

A Constituição Federal, em seu art. 150, consagra a vedação à exigência ou aumento de tributos sem lei prévia. Há de ser entendido no seu aspecto formal e material. Ato do Poder Legislativo preenche o requisito formal, além do cumprimento de outros requisitos específicos, como o quórum para aprovação de leis, bem como o rito estabelecido para a sua elaboração. O requisito material diz com o caráter abstrato, geral e impessoal (AMARO, 2014).

A Carta Magna estabelece que cabe à lei complementar, no que interessa a este trabalho, o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento e crédito tributários, conforme disposto no art. 146, III, b:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

[...]

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

A medida provisória também pode ser usada em matéria tributária, conforme se depreende da CF, art. 62, § 2º. Todavia, não se admite a edição de medida provisória sobre matéria reservada a lei complementar (CF, art. 62, § 1º, III). Isso significa que medida provisória não pode estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento e crédito tributários, pois isso cabe à lei complementar, consoante o disposto no art. 146, III, b, da CF.

Contudo, a lei ordinária é o ato legislativo *prima facie* do direito tributário, com as devidas exceções constitucionais em relação a alguns aspectos do ITCD, do ICMS e do ISS. O CTN, no art. 97 apresenta as funções da lei ordinária, dentre elas a de estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Dessa forma, o CTN estabelece no art. 151 as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como a moratória e o parcelamento, e define no art. 156 as modalidades de extinção do crédito tributário, como o pagamento, inclusive o pagamento antecipado, compensação, transação, remissão e dação em pagamento em bens imóveis, bem como também estabelece no art. 175 as duas únicas causas de exclusão do crédito tributário, isenção e anistia. Disso decorre que somente por meio de lei ordinária podem ser tratadas essas matérias.

E neste ponto, retorna-se ao ensinamento de José Afonso da Silva, para quem compete ao Poder Legislativo a produção de matérias genericamente indicadas, somente a ele, Poder Legislativo, cabe “[...] criar regras que contenham, originariamente, novidades modificativas da ordem jurídico-formal” (DA SILVA, J., 2015, p. 423).

Contudo, esse autor compartilha do entendimento de Massimo Severo Giannini, para quem a lei não necessita disciplinar exaustivamente todo o procedimento e todos os elementos, restando um pouco de discricionariedade, ou seja, “[...] os elementos essenciais da providência impositiva hão que constar da lei” (DA SILVA, J., 2015, p. 424).

Entretanto, é preciso, como bem sustenta José Afonso da Silva (2015), distinguir o princípio da legalidade e o princípio da reserva de lei. O primeiro diz respeito à obediência à lei, atuando o administrado e o administrador dentro de um espectro previamente definido pelo legislador. O segundo tem relação com determinadas matérias, as quais somente podem ser reguladas por lei formal ou ato equiparado, entendido esse como lei delegada e medida provisória, somente. E a distinção é dada pela própria Constituição. Quando ela outorga um “[...] poder amplo e geral sobre qualquer espécie de relações [...] tem-se o princípio da legalidade. Quando a Constituição reserva conteúdo específico, caso a caso, à lei, encontramos diante do princípio da reserva legal” (DA SILVA, J., 2015, p. 425).

Para Carrazza (1991) o princípio da legalidade é um dogma constitucional de forma a impedir um agir arbitrário do Estado, entendimento coadunado com o de

Eisenmann, para quem o princípio da legalidade é uma relação de conformidade e, portanto, “[...] no sistema de conformidade, os representantes, a Administração não podem atuar senão depois de uma intervenção do legislador que haja traçado o modelo prefigurativo de suas ações futuras [...]” (EISENMANN, 1959, p. 57).

A seguir, será examinado o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

3.3.2 Indisponibilidade do crédito tributário

Grau (2002) faz uma interessante distinção entre interesse público primário e secundário. Para ele, o interesse público primário é o que resulta “[...] do complexo dos interesses individuais prevalentes em determinada organização jurídica da coletividade [...]” (p. 56), portanto, são os interesses da coletividade, ao passo que os interesses públicos secundários são os interesses da própria Administração Pública, por conseguinte, na sua visão “[...] não há qualquer correlação entre disponibilidade ou indisponibilidade de direitos patrimoniais e disponibilidade ou indisponibilidade do interesse público.” (p. 57). Disponíveis seriam os direitos passíveis de alienação, de transferência a terceiros e complementa que “[...] a medida do **interesse público é a legalidade**” (GRAU, 2002, p. 57, grifo do autor). Para Carmona (2009), não se confunde disponibilidade de direito patrimonial e indisponibilidade do interesse público. Segundo ele

Diz-se que um direito é disponível **quando ele pode ser ou não exercido livremente pelo seu titular**, sem que haja norma cogente impondo o cumprimento do preceito, sob pena de nulidade ou anulabilidade do ato praticado com sua infringência (CARMONA, 2009, p. 38, grifo nosso).

Contudo, há de se destacar que essa conceituação de direito disponível e indisponível está centrada na relação contratual entre a Administração Pública e o particular, como o contrato administrativo. Nesses contratos há interesses convergentes, de um lado a Administração Pública quer um bem ou a prestação de um serviço, de outro, o particular quer a remuneração por essa entrega. O que se percebe é que não há diminuição patrimonial para nenhum dos lados. A Administração adquire um bem por 100 e paga esses 100 ao particular, portanto a situação patrimonial de ambos fica inalterada. Ao se recorrer à arbitragem, nesse caso, a discussão pode girar acerca da qualidade do serviço, do prazo de entrega, da qualidade do bem a ser entregue, das condições de pagamento e diversas outras variáveis que podem não repercutir sobre a situação patrimonial, diferentemente do

caso de crédito tributário. Neste, não há nenhuma contraprestação por parte da Administração, simplesmente é um direito seu que poderia ser submetido a um processo de hetero ou autocomposição.

Dacomo (2008) procura fazer uma diferença entre o interesse do Príncipe, o monarca do estado absolutista, e o Fisco, o caixa do Príncipe, lembrando que Príncipe e Estado se confundiam, na célebre frase “O Estado sou eu”, talvez erroneamente atribuída a Luís XIV, de França (FERNANDES, 2016).

Ao discorrer sobre o tema, lembrando que a interpretação inicia pelo texto e a manifestação de linguagem dele advinda, salienta Dacomo (2008) que o legislador deveria explicitar o significado das palavras quando não usá-las no seu sentido primário ou quando o seu sentido primário possuir mais de um significado. E assiste-lhe razão, pois “[...] os significados são ideias ou conceitos que se podem transferir da mente do falante para a do ouvinte por encarnar-se, por assim dizer, nas formas de uma ou outra língua” (LYONS, 2013, p. 111). Dacomo apresenta uma definição de interesse público, dizendo que “[...] é a vontade relevante para a segurança e para o bem-estar da sociedade que o ordenamento jurídico positiva, cabendo ao Estado satisfazê-la sob regime próprio” (DACOMO, 2008, p. 37).

Paulo de Barros Carvalho leciona que no direito tributário o princípio da supremacia do interesse público e o da indisponibilidade dos interesses públicos formam as bases do direito administrativo (CARVALHO, 1991). Adenda que o corolário dessa indisponibilidade é a necessidade de lei para a transação ou para qualquer outra circunstância que lide “[...] com a titularidade de bens ou interesses do Erário” (CARVALHO, 1991, p. 97).

Möller (2019) defende que deve ser adotada uma postura mais realista com uma análise da viabilidade econômica do crédito tributário em cobrança e

[...] assumir as patologias do crédito tributário e incluir a eficácia da cobrança em juízos claros e transparentes de viabilidade. [...] A questão envolvendo a **indisponibilidade do interesse público não pode implicar interpretação simplista no sentido de inalterabilidade eterna do crédito tributário** (p. 6, grifo nosso).

E nesse sentido é a defesa que Campos (2009) faz da autotutela pelos cidadãos, no que denomina de Estado de Direito-dos-cidadãos, de forma a não reconhecer “[...] poder ou soberania que não sejam o seu poder e a sua soberania.” (p. 73).

Nessa mesma linha é a defesa feita por Domingos e Piscitelli (2018), apresentando um primeiro argumento que, com todo o respeito, não parece ser jurídico, mas econômico. Para esses autores, citando um estudo do IPEA que concluiu ser de R\$ 4.685,39 o custo médio total provável do Processo de Execução Fiscal Médio (PEFM) no 1º grau da justiça federal (IPEA, 2011), uma transação tributária até esse valor não resultaria em prejuízo, pois ao promover uma execução fiscal para arrecadar esse valor, somente o custo com a justiça federal de 1º grau já seria suficiente para provar que o valor arrecadado seria idêntico ao custo médio total da execução fiscal.

O segundo argumento desses autores, também de cunho econômico, é que a manutenção de valores com baixo potencial de recebimento gera um custo superior ao da possibilidade de arrecadação.

O terceiro argumento desses autores será apresentado ao final deste tópico.

Portanto, verifica-se que enquanto para Paulo de Barros Carvalho (1991) a indisponibilidade do interesse público é basilar no direito tributário, necessitando lei para que se lide com a titularidade de bens e interesses públicos, Möller (2019) e Campos (2009) relativizam esse princípio no sentido de não considerar o crédito tributário inalterável e reconhecendo a soberania popular. Contudo, Carvalho (1991) não defende a inalterabilidade, apenas sugere que isso decorra de lei.

Pietro (2018), defende que à Administração são atribuídos poderes que ela não pode omitir-se em exercer, pois são poderes-deveres, portanto, não pode dispor dos interesses públicos, concluindo que “[...] não pode fazer liberalidade com o dinheiro público” (p. 94), afirmando que se a Administração deixar de exercer esse poder-dever configurará omissão.

Partindo-se dessa premissa, de que o não exercício do poder-dever significa omissão, torna-se importante verificar, em tese, casos de omissão relacionados ao direito tributário.

A Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (BRASIL, 1992), definia no *caput* do art. 10 que a omissão dolosa ou culposa que ensejasse perda patrimonial pela concessão de benefício fiscal sem a observância das formalidades legais aplicáveis à espécie (art. 10, VII) e agir negligentemente na arrecadação de tributo (art. 10, X) consistiria em ato de improbidade administrativa que causa lesão ao erário.

A alteração promovida pela Lei nº 14.230, de 25 de outubro de 2021, retirou a possibilidade de a omissão culposa ser considerada ato de improbidade administrativa e mudou a expressão agir negligentemente para agir illicitamente.

Contudo, apesar dessas alterações, permaneceu a omissão como passível de ser considerada ato de improbidade administrativa. Portanto, a omissão dolosa que ensejasse perda patrimonial seria aquela omissão descrita por Pietro (2018), deixando de exercer o poder-dever, conseqüentemente, dispondo do interesse público?

Defende-se que sim. Não exercer o poder-dever acerca da indisponibilidade do interesse público, no caso de créditos tributários, seria exatamente o caso descrito como de improbidade administrativa.

O crédito tributário ao ser extinto pelo pagamento torna-se receita pública⁴⁴, essa receita financia as políticas públicas implementadas pelo Estado, bem como serve para a prestação de serviços públicos diversos. A receita pública é do Estado e o Estado representa esse ser abstrato que é a soma dos cidadãos, da população.

Retornando ao terceiro argumento de Domingos e Piscitelli (2018), esse sim de cunho jurídico, trata da visão da indisponibilidade do crédito tributário em face dos benefícios fiscais. Esses autores arguem que a Constituição Federal de 1988 outorgou aos entes federados “[...] a opção política pela não tributação de algumas realidades, ou mesmo concessão de incentivos fiscais que resultassem na redução da carga tributária [...]” (2018, p. 237). Fundamentam o seu argumento no art. 150, § 6º, da CF/88⁴⁵. Dessa forma, se há a possibilidade de não tributar ou de reduzir a carga tributária, sob este ou aquele pretexto, por qual motivo não seria possível fazer isso por meio da transação?

Aduzem que nem o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal⁴⁶ consideraria a transação tributária como renúncia de receita, pois “Conforme a definição do artigo 14

⁴⁴ Não somente nesse caso, mas a conclusão é a mesma.

⁴⁵ § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

⁴⁶ Art. 14. A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias e a pelo menos uma das seguintes condições:

§ 1º A renúncia compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

da Lei de Responsabilidade Fiscal, a renúncia pressupõe a concessão de incentivos fiscais e/ou o tratamento tributário diferenciado. Naturalmente não é disso que se trata aqui” (DOMINGOS; PISCITELLI, 2018, p. 239). Esses autores defendem a adoção da transação tributária para créditos tributários de baixo valor e com baixa probabilidade de arrecadação, observando-se como limite o custo médio de cobrança de créditos tributários, de forma que o contencioso administrativo e judicial pudesse focar esforços em débitos de alto valor, promovendo a justiça fiscal e a efetividade da capacidade contributiva. Tal adoção seria mais vantajosa que os inúmeros programas de parcelamentos fiscais com grandes descontos na oneração do crédito tributário (p. 241).

4 MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Domingos e Piscitelli (2018) apresentam dados do CARF, do ano de 2017. Em quase 97% do estoque de processos discutia-se débitos de até R\$ 15.000,00, supondo que o montante de despesa envolvido nessa recuperação de créditos provavelmente ultrapassasse a receita auferida, o que os leva a sugerir que uma solução seria a adoção da transação tributária, o que se defendeu, no item 2.1.3, ser gênero do qual a negociação, mediação e conciliação são espécies.

Nos dois próximos itens será apresentada a tramitação de projetos de lei que se transformaram na Lei nº 13.140, de 2015 (BRASIL, 2015b).

4.1 Do projeto de lei no Senado à Lei nº 13.140

4.1.1 Da tramitação na casa iniciadora

O Projeto de Lei do Senado nº 517, de 2011 (PLS 517/2011), deu o passo inicial para a regulamentação da mediação. Já no seu art. 1º disciplinava que a mediação poderia ser usada “em conflitos de quaisquer matérias em que a lei não proíba as partes de negociar” e no art. 7º definia que seria possível a mediação em todo e qualquer litígio (BRASIL, 2011a).

No art. 24 havia a previsão de que o termo de acordo judicial ou extrajudicial incidental deveria ser homologado por um juiz, desde que não violassem direitos indisponíveis.

Na sua justificação, faz menção à Diretiva nº 52, de 21 de maio de 2008, do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia (PARLAMENTO EUROPEU, 2008). Essa diretiva, no seu art. 2º, § 2º, define que ela não se aplica em relação a direitos e obrigações sobre os quais as partes não podem dispor e, cita, textualmente, que **não se aplica a matérias fiscais**.

O Projeto de Lei do Senado nº 405, de 2013 (PLS 405/2013)⁴⁷, dispunha acerca da mediação extrajudicial, prevendo que seria possível nos casos de quaisquer matérias que admitissem composição (art. 2º) e, no caso de direitos indisponíveis (art. 2º, § 1º), deveria ser objeto de homologação judicial (BRASIL, 2013d). No art. 25 previa a possibilidade de a administração pública, nos conflitos entre ela e particulares, submeter esse litígio à mediação. Na justificação, ficou expresso que a mediação poderia ser utilizada para qualquer tipo de litígio, com a ressalva do já expresso no art. 2º do projeto de lei.

O Projeto de Lei do Senado nº 434, de 2013 (PLS 434/2013)⁴⁸, definia que poderia ser objeto de mediação qualquer matéria acerca de direitos disponíveis ou de direitos indisponíveis que admitissem transação (art. 3º) e, neste último caso, somente teriam validade com a oitiva do Ministério Público e posterior homologação judicial (BRASIL, 2013e). Ficariam expressamente fora do objeto da mediação litígios sobre filiação, adoção, poder familiar, invalidade do matrimônio, interdição, recuperação judicial, falência e medidas cautelares (art. 4º). Da mesma forma que o PLS 405/2013, o PLS 434/2013 previa a possibilidade de mediação de conflitos envolvendo a administração pública e particulares (art. 34, II). Foi no art. 38 que ficou expresso que a lei seria aplicável para resolução de conflitos fiscais, o que foi confirmado na justificação do projeto de lei:

No âmbito público, a mediação pode ser potencialmente aplicada. Seja na solução de conflitos entre entes da Administração Pública, como já o faz a Advocacia-Geral da União, por meio das Câmaras de Conciliação da Administração Federal – CCAF –, seja na administração de conflitos coletivos, fiscais e previdenciários, a mediação é uma forma de reduzir o volume de ações judiciais que o Estado promove todo ano. Atualmente, cerca de 51% de todos os processos judiciais têm como parte a Administração Pública (BRASIL, 2013e, p. 10).

⁴⁷ Esse projeto de lei foi oriundo da comissão de juristas para a reforma da lei de arbitragem e mediação, designada inicialmente pelo Ato do Presidente do Senado n. 36, de 2012.

⁴⁸ Esse projeto de lei resultou dos trabalhos da Comissão de Especialistas, instituída pela Portaria nº 2148, de 29 de maio de 2013, do Ministério da Justiça.

Sendo redundante, em outro trecho da justificção novamente é reforçada a aplicaçõ em conflitos fiscais “Por fim, a lei esclarece que poderã ser aplicada, no que couber, a outras modalidades de mediaçõ, tais como mediaçõ *on-line*, mediaçõ comunitãria, mediaçõ penal, **mediaçõ fiscal**, mediaçõ trabalhista, etc (BRASIL, 2013e, p. 12).

A Comissõ de Constituiçõ, Justiçã e Cidadania do Senado Federal (CCJC/SF), em razõ da precedênciã do Regimento Interno do Senado, aprovou, por meio de emenda substitutiva (BRASIL, 2013c), o PLS 517/2011, incluindo aspectos dos PLS 405/2013 e 434/2013. Estes dois últimos, tiveram tramitaçõ conjunta com o primeiro, sendo apensados ao PLS 517/2011.

Esse substitutivo (BRASIL, 2013c) manteve a exigênciã de que somente o conflito que versasse sobre matêria que admita transaçõ poderia ser objeto de mediaçõ, com a ressalva de que deveriam ser homologados em juízo os acordos envolvendo direitos indisponíveis e transigíveis, deixando explícito que não se submetem à transaçõ conflitos sobre filiaçõ, adoçõ, poder familiar, invalidez de matrimõnio, interdiçõ, recuperaçõ judicial e falênciã (art. 3º). Portanto, manteve neste tópicõ a proposiçõ do PLS 434/2011, com alguma alteraçõ no texto, mas sem alterar o sentido original. Foi mantida a possibilidade de aplicaçõ da mediaçõ para os conflitos em que uma das partes fosse órgõ e entidade da Administraçõ Púbrica, na esteira do que previsto nos PLS 405/2013 e 434/2013. O Substitutivo manteve a proposta veiculada no PLS 434/2011, no sentido de permitir a mediaçõ para conflitos fiscais (art. 32).

Foi por meio do adendo ao Substitutivo da CCJC/SF, em 11.12.2013 (BRASIL, 2013a), que foi incluída a expressõ **composiçõ de conflitos no âmbito da Administraçõ Púbrica**, pois anteriormente era tratada como mediaçõ em que for parte órgõ ou entidade púbrica. Portanto, nesse adendo ao Substitutivo da CCJC **restou diferenciada a mediaçõ** (art. 1º, *caput*), reforçada pelo detalhamento do § 2º, **e a composiçõ de conflitos** em que ao menos uma parte é pessoa jurídicã de direito público (art. 1º, § 3º), como segue:

Art. 1º Esta Lei dispõ sobre a **mediaçõ** como meio alternativo de soluçõ de controvérsias **entre particulares** e sobre a **composiçõ de conflitos** no âmbito da **Administraçõ Púbrica**.

§ 1º Considera-se mediaçõ a atividade técnica exercida por terceiro imparcial e sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.

§ 2º Aplica-se a **mediação** para a resolução consensual de conflitos **envolvendo pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado**, nos termos do que dispõe o Capítulo I desta Lei.

§ 3º A **composição de conflito** em que **ao menos uma parte é pessoa jurídica de direito público** seguirá o regramento estabelecido no Capítulo II desta Lei (BRASIL, 2013ª, grifo nosso).

Veja-se que o § 3º do art. 1º (BRASIL, 2013a) remetia para o capítulo II o regramento para a composição de conflito em que pelo menos uma parte é pessoa jurídica de direito público, enquanto o capítulo I, da mediação, destina-se à resolução de conflitos envolvendo pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado.

O § 4º do art. 30 do adendo ao Substitutivo da CCJC/SF estipulava que não seriam objeto as “[...] controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a **autorização do Poder Legislativo** ou que possam acarretar onerosidade excessiva para a Administração Pública” (BRASIL, 2013a, grifo nosso). Essa redação foi objeto da Emenda nº 2 ao Adendo do Substitutivo da CCJC/SF, que dava nova redação ao parágrafo único do art. 30, dispondo que “Não poderá ser objeto de mediação a prática de atos ou a concessão de direitos que necessitem de **autorização do Poder Legislativo** ou que resultem em manifesta onerosidade para a Administração Pública.” (BRASIL, 2013b, grifo nosso).

A justificativa para essa proposta estava baseada em jurisprudência do STF:

o Supremo Tribunal Federal, ao apreciar a constitucionalidade de dispositivos de leis estaduais que estabeleciam a possibilidade da Administração Pública efetuar negociações em caso de greve de servidores públicos, as considerou inconstitucional, conforme **ADI n. 554/MT** e **ADI n. 559/MT**, Rel. Min. Eros Grau (DJ de 5.5.2006). No julgamento, o STF assentou que “a Administração Pública é vinculada pelo princípio da legalidade e a negociação coletiva demanda a existência de partes detentoras de ampla autonomia negocial, o que não se realiza no plano da relação estatutária”. No ano passado, o STF confirmou esse entendimento de que a negociação coletiva demanda a existência de partes formalmente detentoras de ampla autonomia negocial, o que não se realiza no plano da relação estatutária, em virtude da necessidade de lei para aumento ou criação de adicionais na remuneração dos servidores públicos, conforme julgamento do **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 647.436/PA**, Rel. Min. Ayres Britto (DJ de 26.4.2012). Além disso, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 253885/MG, Rel. Min. Ellen Gracie (DJ de 04.06.2002), ficou assentado que, “em regra, os bens e o interesse público são indisponíveis, porque pertencem à coletividade e é, por isso, o Administrador, mero gestor da coisa pública, não tem disponibilidade sobre os interesses confiados à sua guarda e realização”. Todavia, ficou assentado no julgado que “há casos em que o princípio da indisponibilidade do interesse público deve ser atenuado, mormente quando se tem em vista que a solução adotada pela Administração é a que melhor atenderá à últimação deste interesse”. No julgamento do referido RE, foi considerado legal uma transação feita entre a Administração Pública Municipal e servidores públicos que tiveram sua remuneração bloqueada, porque o acordo entabulado não trouxe onerosidade ao Município. No voto da Ministra Relatora do referido julgado ainda há, em alusão à doutrina de Hely Lopes Meirelles, a interpretação de que **a necessidade de autorização legislativa**

para a celebração de transação pela Administração Pública se torna necessária apenas quando e se “tais atos importarem renúncia de direitos, alienação de bens ou assunção de obrigações extraordinárias para o Município” (BRASIL, 2013b, grifo nosso).

Além disso, o § 5º do art. 30 do adendo ao Substitutivo da CCJC/SF previa que não poderia ser avaliada a admissibilidade de pedido envolvendo particular, tampouco celebrar termo de ajustamento de conduta, nas controvérsias jurídicas em matéria tributária. Isso foi reforçado no inc. I do art. 35, definindo que não poderia ser avaliada a admissibilidade de pedido envolvendo particular, tampouco celebrar termo de ajustamento de conduta em controvérsias jurídicas sobre tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2013a).

Neste ponto cabe uma reflexão. O art. 30 possibilitava a criação de câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, com suas competências definidas nos incisos I a III do *caput*. Se o art. 35 definia que não se aplicam as disposições dos incisos II e III do art. 30 em tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal ou créditos inscritos em dívida ativa da União, aliado ao disposto no § 5º do art. 30, que também ilidia a aplicação dos incisos II e III do art. 30 em controvérsias jurídicas em matéria tributária, pode-se concluir que tais câmaras não teriam a competência para tratar de matéria tributária envolvendo particulares. Isso já foi destacado no item 2.1.4.

O § 2º do art. 31, estipulava que no caso de composição de conflito em matéria tributária, a suspensão da prescrição continuaria sendo regrada pelo CTN. O art. 32 previa a possibilidade de transação por adesão nas controvérsias jurídicas envolvendo a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações.

Poder-se-ia pensar que ao definir que a prescrição continuaria a ser regrada pelo CTN em matéria tributária, todo conflito entre a administração pública e os particulares poderia ser objeto de mediação. Todavia, não parece ser essa a melhor conclusão.

Defende-se que a regra da prescrição aplicável à matéria tributária, pelo CTN, prevista no Adendo do Substitutivo (BRASIL, 2013a), seria para o caso de conflito entre órgãos da própria administração pública. Isso por três motivos:

a) a primeira competência das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos é dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;

b) essa interpretação seria harmônica com o § 5º do art. 30, pois este exclui apenas os incisos II e III do *caput*, e com o inciso I do art. 35, que também exclui apenas os incisos II e III do *caput*; e

c) o art. 40 promovia alteração no Decreto 70.235, de 6 de março de 1972, incluindo o art. 14-a, com a seguinte redação:

Art. 14-A. No caso de determinação e exigência de créditos tributários da União **cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da Administração Pública Federal**, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é **considerada reclamação, para fins do disposto no art. 151, III, da Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional (grifo nosso).

Portanto, quando o sujeito passivo da obrigação fosse órgão ou entidade de direito público da Administração Pública Federal, a submissão do litígio seria considerada reclamação e ela suspenderia a exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151, III) e interromperia a prescrição (CTN, art. 174, parágrafo único, IV)

Por fim, o art. 41 do adendo ao Substitutivo da CCJC/SF foi alterado, sendo subtraída a possibilidade de aplicação da lei a assuntos fiscais. O quadro comparativo abaixo apresenta claramente essa situação:

Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)
Art. 32. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, trabalhistas e fiscais , bem assim àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.	Art. 41. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, trabalhistas, bem como àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.

Figura 4 - Comparativo entre a emenda substitutiva e o adendo à emenda substitutiva ao PLS nº 517, de 2011.

A partir de agora será realizada a análise comparativa com as alterações promovidas pela Câmara dos Deputados, onde o PLS 517/2011 recebeu o número de Projeto de Lei nº 7.169, de 2014. Essa comparação de textos encontra-se no APÊNDICE A - Quadro comparativo das modificações no Senado Federal e Câmara dos Deputados (Lei de Mediação).

4.1.2 Da tramitação na casa revisora e o retorno para o Senado Federal

No 2º Substitutivo da CCJC da Câmara dos Deputados, doravante CCJC/CD, (BRASIL, 2014b) a expressão composição, constante no art. 1º do Adendo ao Substitutivo da CCJS/SF foi substituída por autocomposição. O argumento foi:

Preliminarmente, a palavra "composição" contida na ementa e no caput do artigo 1º do PL 7169/2014 precisava ser alterada para a palavra "autocomposição", uma vez que tecnicamente composição de conflitos é sinônimo de Resolução de conflitos, abrangendo tanto a autocomposição (resolução consensual entre as partes) como a heterocomposição (resolução por julgamento de terceiros), sendo que esta última modalidade não é tratada em nenhum ponto do texto da referida proposição. , [sic] optando-se por sua retirada (p. 3).

Isso faz parecer que a ideia era separar a mediação da autocomposição de conflito, a primeira para casos em que não há o envolvimento de pessoa jurídica de direito público e a segunda para quando essas pessoas estão envolvidas em uma das partes, pelo menos. Provavelmente uma primeira leitura faça parecer que se trata de uma diferenciação entre mediação e autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, mas o art. 33 da Lei da Mediação (BRASIL, 2015b) estabelece que enquanto não forem criadas as câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, poderão ser resolvidos os conflitos pelas disposições comuns do procedimento de mediação. Inclusive, no *caput* do art. 33 essas câmaras são denominadas de **câmaras de mediação**.

Esse entendimento é reforçado pelas lições de Pietro (2018), para quem a expressão "autocomposição" é gênero, da qual são espécies a resolução administrativa de conflitos (art. 32, *caput*, e art. 35, § 3º), a mediação (art. 33, *caput*), a mediação coletiva (parágrafo único do art. 33), a transação por adesão (art. 35, *caput*) e a composição extrajudicial de conflitos (*caput* dos arts. 36 e 37).

O art. 3º do Adendo ao Substitutivo da CCJC/SF foi alterado pelo 1º Substitutivo da CCJC/CD (BRASIL, 2014a), adotando praticamente a mesma redação do art. 3º do PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e). Dessa forma, a Lei de Mediação manteve essa redação, definindo que conflitos que tratem de direitos indisponíveis que admitam transação poderão ser objeto de mediação, mediante oitiva do Ministério Público e homologação judicial.

O § 4º do art. 30 do Adendo ao Substitutivo da CCJS/SF⁴⁹ foi praticamente mantido até a Lei de Mediação, sendo excluída no 2º Substitutivo da CCJC/CD (BRASIL, 2014,b) a expressão "ou que possam acarretar onerosidade excessiva para a Administração Pública". Lembre-se que o argumento para inclusão desse dispositivo foram decisões do STF.

⁴⁹ § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo ou que possam acarretar onerosidade excessiva para a Administração Pública.

No julgamento da ADI nº 559/MT (BRASIL, 2006), a ementa do acórdão consignou que:

A negociação coletiva demanda a existência de **partes detentoras de ampla autonomia negocial**, o que não se realiza no plano da relação estatutária [...] **A Administração Pública é vinculada pelo princípio da legalidade**. A atribuição de vantagens aos servidores somente pode ser concedida a partir de projeto de lei de iniciativa do Chefe do Poder Executivo.

No AI 52181-GB, julgado em 1973, de relatoria do Ministro Bilac Pinto, o Plenário do STF, por unanimidade negou provimento ao agravo da União. O caso tratado era de um litígio entre a União e particulares, submetido ao juízo arbitral em 1948.

No voto ficou registrado que:

E acrescenta não ser possível a interdição do Juízo Arbitral, mesmo as causas contra a Fazenda, o que importaria numa restrição à autonomia contratual do Estado que, como toda pessoa sui juris, pode prevenir o litígio pela via transacional, não se lhe podendo recusar esse direito, **pelo menos na sua relação de natureza contratual ou privada**, que estas podem comportar solução pela via arbitral, **dela excluídas aquelas em que o Estado age como Poder Público que não podem ser objeto de transação** (BRASIL, 1973, p. 67, grifo nosso).

Inicialmente vê-se que seria possível recorrer à arbitragem, como MASC, nos casos de o Estado participar de uma relação contratual ou privada, com autonomia negocial, obviamente adstrito ao termo de referência e posterior contrato administrativo, como ocorre nas contratações públicas. Quando o Estado age como sujeito ativo de obrigações tributárias afastar-se-ia a mediação tributária, pois neste caso há um agir como poder público. Contudo, ao passo que o princípio da legalidade é base fundamental para a administração pública, não se pode esquecer que o CTN estipula a transação como uma das causas de extinção do crédito tributário, ou seja, é admitida para pôr fim a um litígio tributário. Dessa forma, preliminarmente, pela via da transação seria possível a mediação tributária, pois há previsão expressa para isso no CTN.

O § 5º do art. 30 do Adendo ao Substitutivo da CCJC/SF⁵⁰ foi retirado pelo 2º Substitutivo da CCJC/CD. O argumento do relator foi

[...] por entender que **não deve haver ressalva em relação à matéria tributária**, e que em âmbito federal a redação do artigo 39 já admite tal premissa, não fazendo sentido, portanto, impedir que Estados e Municípios

⁵⁰ § 5º Não se aplica o disposto nos incisos II e III do caput às controvérsias jurídicas em matéria tributária

também utilizem a mediação para resolver conflitos em matéria tributária, quando de seu interesse (BRASIL, 2014b, p. 10, grifo nosso).

Esse artigo referido foi mantido como o art. 38 da Lei da Mediação. Uma análise desse artigo 38 permite extrair algumas conclusões, quando se trata de tributos administrados pela RFB ou inscritos em dívida ativa da União:

- a) as câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos não terão competência para avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, nem para promover celebração de termo de ajustamento de conduta (art. 38, I), mantendo-se a competência para dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;
- b) as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderão submeter seus litígios com órgãos ou entidades da administração pública federal à Advocacia-Geral da União (art. 38, II);
- c) os órgãos ou entidades de direito público que integram a administração pública federal, ao submeterem o conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União, renunciarão ao direito de recorrer ao CARF e a redução ou o cancelamento do crédito tributário dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro da Fazenda (art. 38, III).

Portanto, qual seria a razão de as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência não poderem submeter litígios tributários à Advocacia-Geral da União?

A resposta é encontrada no argumento do relator da CCJC/CD ao referir que incluiu

a expressão “em regime de concorrência” no inciso II do artigo 38, aprovado pelo Senado Federal, visto que o texto original não faz distinção entre as empresas estatais que exploram serviço público em regime de concorrência e aquelas que não atuam no mercado. Essa distinção é relevante, tendo em vista que a vedação estabelecida tem por objetivo atender ao disposto no § 1º do art. 173 da Constituição da República, **evitando que o Estado, ao atuar no mercado, goze de algum privilégio. De fato, nos casos de empresas que atuem sob regime de monopólio, ou mesmo as estatais dependentes, a restrição não faz sentido, pois a atuação da câmara não prejudicaria a concorrência** (BRASIL, 2014a, p. 7-8, grifo nosso)

Dessa forma, percebe-se que a intenção do legislador era deixar sob a competência das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos somente os litígios envolvendo empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que atuem sob o regime de monopólio. Dito de outra forma, quando as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias atuarem no regime de concorrência, os litígios envolvendo tributos administrados pela RFB ou inscritos em dívida ativa da União não poderão ser submetidos à Advocacia-Geral da União para evitar privilégios.

Ora, se qualquer outra pessoa pudesse submeter seus litígios tributários à Advocacia-Geral da União não haveria esse privilégio, o que permite concluir que as pessoas jurídicas de direito privado não podem submeter seus litígios tributários à Advocacia-Geral da União, pois se isso fosse admitido, o privilégio que se queria combater seria invertido.

O art. 35 da Lei de Mediação, incluindo pelo Adendo ao Substitutivo da CCJC/SF (BRASIL, 2013a), prevê que controvérsias jurídicas em que uma das partes seja a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações, poderão (não é imposição) ser solucionadas por transação por adesão. Veja-se, o art. 38, conflitos sobre tributos administrados pela RFB, não exclui a aplicação do art. 35. Isso significa que esses conflitos podem ser objeto de transação, o que é reforçado pela Lei da Transação (BRASIL, 2020b).

O art. 42 da Lei de Mediação não prevê mais a sua aplicação a mediações penais, trabalhistas e fiscais. As trabalhistas foram retiradas no 1º Substitutivo da CCJC/CD, por sugestão da Associação Nacional dos Magistrados Trabalhistas, com a inclusão do inc. IV no § 3º do art. 3º desse Substitutivo (BRASIL, 2014a). Na Lei de Mediação isso foi tratado no parágrafo único do art. 42. As penais foram retiradas no 3º Substitutivo da CCJC/CD, sob o argumento de que “[...] mesmo nas infrações de menor potencial ofensivo, eventual mediação haveria de ser necessariamente judicial [...]” (BRASIL, 2015c, p. 13).

Portanto, qual seria a explicação para que não conste mais a expressão “fiscais”? No parecer do relator do Adendo ao Substitutivo da CCJC/SF não há nenhuma menção a esse fato, mas intui-se que ao regular o aspecto tributário no § 5º do art. 30, § 2º do art. 31 e art. 35, por evidente seria redundante manter a expressão fiscais no art. 42, pois na verdade, de uma forma ou de outra, já fora regulado no projeto de lei a matéria tributária. Contudo, esse § 5º do art. 30 foi excluído no 2º

Substitutivo da CCJC/CD, sem ter retornado a expressão “fiscais” no novo art. 43 desse 2º Substitutivo (BRASIL, 2014b).

4.2 Da mediação tributária e o princípio da legalidade/reserva de lei

No item 3.3.1, p. 47, foi dito, com base na lição de José Afonso da Silva (2015) que há situações em que a Constituição reserva temas específicos para a lei, sendo exatamente esse o princípio da reserva legal” (DA SILVA, J., 2015, p. 425).

Neste ponto, retorna-se ao disposto no art. 146, III, a, da CF, pelo qual cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, especialmente sobre obrigação e crédito tributário. Dessa forma, o CTN, recepcionado pela Constituição Federal como lei complementar⁵¹ cumpre esse papel.

Para Velloso (2012), essas normas gerais são aquelas “[...] **que regulam os aspectos fundamentais da ‘Parte Geral’ do Direito Tributário** e que, por isso, **devem aplicar-se a todas as leis tributárias**, de todos os entes políticos” (2012, p. 107, grifo do autor).

Como dito anteriormente, o art. 97 do CTN remete para a lei ordinária o estabelecimento das hipóteses de extinção do crédito tributário⁵², embora no seu art. 156 apresente essas hipóteses, dentre elas a transação. E no art. 171, novamente remete para a lei ordinária, a disciplina sobre transação tributária.

No julgamento do RE 917.285-SC, ficou decidido que:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Normas gerais de Direito Tributário. Artigo 146, III, b, da CF. Artigo 170 do CTN. Norma geral em matéria de compensação. Compensação de ofício. Artigo 73, parágrafo único (incluído pela **Lei nº 12.844/13**), da **Lei nº 9.430/96**. Débitos parcelados sem garantia. Suspensão da exigibilidade do crédito (art. 151, VI, do CTN). Impossibilidade de compensação unilateral. Inconstitucionalidade da expressão “ou parcelados sem garantia”. **1. O art. 146, III, b, da Constituição Federal dispõe caber a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. Nesse sentido, a extinção e a suspensão do crédito tributário constituem matéria de norma geral de Direito Tributário, sob reserva de lei complementar.** A compensação vem prevista no inciso II do art. 156 do CTN como forma de extinção do crédito tributário e deve observar as peculiaridades estabelecidas no art. 170 do Código Tributário Nacional. **2. O art. 170 do CTN, por si só, não gera direito subjetivo a compensação. A lei complementar remete a lei ordinária a disciplina das condições e das garantias, cabendo a lei autorizar a compensação de créditos**

⁵¹ Vide RE 559.943, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgado em 12 jun. 2008.

⁵² Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo, observados os institutos básicos da tributação previstos no Código Tributário Nacional. [...] (BRASIL, 2020d).

Portanto, nessa recente decisão do STF, as normas gerais sobre matéria tributária que tratem da obrigação e do crédito tributários obedecem ao princípio da reserva de lei, cabendo a lei nacional complementar, a fim de garantir a uniformização em todo o território nacional, a disciplina dessa matéria, em especial a extinção do crédito tributário. À lei ordinária cabe o papel de especificar as condições e a forma como isso deverá ocorrer.

Ressalte-se que esse entendimento representa a superação daquele emanado na ADI 2.405, de 2019, pelo qual tinha sido alterado o entendimento firmado na ADI 1.917 MC (BRASIL, 1998). Ou seja, em 1998 o Plenário do STF entendeu que as hipóteses de extinção do crédito tributário são aquelas previstas no CTN. Em 2019, reformou esse entendimento para expressar que “Não há reserva de Lei Complementar Federal para tratar de novas hipóteses de suspensão e extinção de créditos tributários. Possibilidade de o Estado-Membro estabelecer regras específicas de quitação de seus próprios créditos tributários” (BRASIL, 2019c). Em 2020 voltou atrás para afirmar que extinção de crédito tributário é norma geral e, portanto, de reserva de lei complementar.

Dessa forma, o CTN cumpre o papel previsto no art. 146, III, a, da CF, ao regular as hipóteses de extinção do crédito tributário, como a transação, mas remete para a lei ordinária estabelecer as condições para os sujeitos ativo e passivo celebrarem transação para pôr fim ao litígio, visando a extinção do crédito tributário.

Veja-se, dentre as hipóteses de extinção do crédito tributário não consta a arbitragem, conciliação ou mediação. Se forem consideradas, *per si*, como causas extintivas do crédito tributário, haverão de ser estabelecidas por meio de lei complementar, não por lei ordinária, segundo o recente entendimento do STF.

Contudo, se a mediação for considerada uma espécie do gênero transação, torna-se viável definir por meio de lei ordinária as condições pelas quais será estabelecida.

Entretanto, se a mediação é uma espécie do gênero transação, por qual motivo há uma lei de mediação e outra lei de transação?

O art. 1º da Lei nº 13.988, Lei de Transação, dispõe:

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

Já o art. 1º da Lei nº 13.140, Lei de Mediação, estabelece:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

Recorde-se que havia previsão expressa no PLS 517/2011 no sentido de que não se aplicariam os incisos II e III do agora art. 32, mas foi retirado sob o argumento de que não deveria “[...] haver ressalva em relação à matéria tributária [...]”, contudo, essa redação excluída do então § 5º do art. 33 foi deslocada para o inc. I do agora art. 38, com se vê no quadro comparativo abaixo:

1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	Lei nº 13.140 (BRASIL, 2015b)
<p>Art. 33. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, com competência para:</p> <p>I – dirimir conflitos entre órgãos e entidades da Administração Pública;</p> <p>II – avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;</p> <p>III – promover, quando couber a celebração de termo de ajustamento de conduta.</p> <p>[...]</p> <p>§ 5º Não se aplica o disposto nos incisos II e III do caput às controvérsias jurídicas em matéria tributária.</p>	<p>Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:</p> <p>I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública;</p> <p>II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público;</p> <p>III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.</p>
	<p>Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União:</p> <p>I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;</p>

Quadro 2 - Comparativo entre o PLS 517/2011 e a Lei nº 13.140

Dessa forma fica frustrado o argumento de que não deveria haver ressalva em matéria tributária, pois a própria lei a faz, tendo em vista que o inc. I do art. 38 reproduz a redação do extinto § 5º do art. 32 do PLS 517/2011, na redação do 1º Substitutivo da CCJC/CD.

Sendo assim, parece reforçar a tese de que a lei de mediação seria aplicável a questões tributárias somente:

- a) quando estivessem envolvidos órgãos ou entidades de direito público que integram a administração pública federal (art. 38, III, c/c art. 36, *caput*);

- b) quando estiverem envolvidas as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que atuem no regime de monopólio (art. 38, II, c/c art. 37); e
- c) quando estiverem envolvidos os demais entes federados (art. 37, c/c art. 38, II).

Outro argumento que labuta em favor dessa tese é o disposto no § 4º do art. 32 da Lei de Mediação. Se não estão incluídas “[...] as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo” (BRASIL, 2015b, art. 32, § 4º), e a causa de extinção do crédito tributário que mais se assemelha à mediação é a transação, sendo que para ela se tornar efetiva é necessária uma lei que estabeleça as condições, portanto, não parece ser possível entender que a mediação tributária pudesse ser possível pela Lei de Mediação.

Um terceiro argumento diz respeito ao conceito de mediação. No parágrafo único do art. 1º da Lei de Mediação diz-se que a mediação é conduzida por terceiro imparcial. Se o conflito envolve a administração pública, no caso a Fazenda Pública, e um terceiro, o mediador não poderia ser ninguém vinculado a uma das partes. Dessa forma não é a mediação, nos termos da Lei de Mediação, que se aplica à administração pública. Essa conclusão encontra guarida, novamente, no entendimento manifestado por Pietro (2018), para quem

O vocábulo autocomposição significa que a solução da controversia (seja entre órgãos e entidades da própria Administração Pública ou entre esta e particulares) é alcançada no próprio âmbito administrativo, sem necessidade de recurso às vias judiciais ou a terceiros (p. 1.076).

Um quarto argumento para a tese de que a Lei de Mediação não se aplica para as pessoas físicas, pessoas jurídicas de direito privado e as empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços em regime de concorrência é exatamente a existência da Lei da Transação Tributária, pois se a Lei de Mediação abrigasse esses casos, por qual motivo haveria uma lei de transação tributária?

Defende-se que a existência de uma lei sobre transação tributária não decorre do fato de que a mediação não possa ser considerada uma espécie do gênero transação, mas sim porque a atual lei de mediação não permite a mediação tributária, exceto para aquele público restrito já informado anteriormente: órgãos ou entidades

de direito público que integram a administração pública federal; empresas públicas, sociedades de economia mista e suas subsidiárias que atuem no regime de monopólio e os demais entes federados.

Por fim, tal tese encontra guarida na própria exposição de motivos (BRASIL, 2019a) da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019 (BRASIL, 2019b). Tal exposição de motivos foi clara no sentido de que o seu texto visava atender ao art. 171 do CTN, “criando mecanismos indutores de autocomposição em causas de natureza fiscal [...] visando suprir a ausência de regulamentação, no âmbito federal [...]” (BRASIL, 2019a). Ora, se a Lei de Mediação (BRASIL, 2015b) fosse apta a reger a autocomposição de natureza fiscal, por qual motivo a própria exposição de motivos da MP 899/2019 diria que visava viabilizar a autocomposição fiscal pela ausência de regulamentação?

4.3 Da mediação tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário

Pietro (2018) sustenta que a supremacia do interesse público, do qual decorre a indisponibilidade do crédito tributário, superou a primazia do individualismo do direito civil pela ideia de que os interesses da coletividade têm supremacia sobre os interesses individuais.

Bandeira de Mello (2004 apud Pietro, 2018, p. 93) defende que indisponibilidade do interesse público

significa que sendo interesses qualificados como próprios da coletividade internos ao setor público — não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los — o que é também um dever — na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis* [...] as pessoas administrativas não têm portanto disponibilidade sobre os interesses públicos confiados à sua guarda e realização. **Esta disponibilidade está permanentemente retida nas mãos do Estado** (e de outras pessoas políticas, cada qual na própria esfera) em sua manifestação legislativa.

E Pietro arremata que a administração pública “[...] não pode fazer liberalidade com o dinheiro público” (2018, p. 94), mencionando que o interesse público está expressamente previsto no inc. II do parágrafo único do art. 2º da Lei nº 9.784/1999, sendo “vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei”.

Segundo Gabardo e Hachem (2010 apud Machado, C., 2021), o interesse público é aquele que corresponde a uma parcela coincidente com o interesse individual. Para Bandeira de Mello (2013 apud Machado, C., 2021) é o conjunto de interesses individuais dos membros de uma sociedade. Contudo, será que o interesse da sociedade é a arrecadação fiscal? Ou será ela um meio para verdadeiramente atingir os anseios da sociedade, como saúde, educação, segurança, assistência social, etc?

Carvalho (1991, p. 97) ensina que, em relação ao princípio da indisponibilidade dos interesses públicos,

Corolário desse princípio, **no terreno dos tributos**, é a **premência absoluta de lei**, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário (grifo nosso).

Dessa forma, parece que a indisponibilidade do crédito tributário não é absoluta, pois havendo lei que permita transigir, será possível fazê-lo.

Entretanto, Costa (2022, p. 97), alerta que

Implícito no ordenamento jurídico, dele [supremacia do interesse público sobre o particular] deriva o princípio da indisponibilidade do interesse público, que, no contexto em análise, impõe-se ao legislador e ao administrador, especialmente no trato de institutos cuja aplicação resulta no manejo do crédito tributário, tais como a isenção, a compensação, a transação, a remissão e a anistia.

Essa mesma autora salienta que esse princípio deve ser utilizado, inclusive, para interpretação da legislação tributária e influencia o disposto no art. 141 do CTN⁵³, de forma que as hipóteses de extinção do crédito tributário também são influenciadas por tal princípio.

O art. 141 do CTN trata do crédito regularmente constituído. Contudo, como foi tratado no item 3.2.1 Constituição do crédito tributário, o CTN trata de três expressões quando se refere ao crédito tributário: crédito constituído (art. 142), regularmente constituído (art. 141) e definitivamente constituído (arts. 129 e 154).

Retorna-se à questão sobre quando o crédito tributário realmente pertence ao Estado, dito de outra forma, quando o crédito tributário se considera definitivamente constituído?

⁵³ Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

Como dito, é no momento do trânsito em julgado administrativo que o crédito tributário se considera definitivamente constituído, neste momento ele realmente pertence ao Estado, torna-se um direito seu, pois antes se tratava de uma expectativa de direito, pois o crédito estava provisoriamente constituído.

Se ao ter o crédito constituído, o sujeito passivo não paga, parcela ou impugna, vencido o prazo para isso, tem-se definitivamente constituído o crédito tributário. Se apresentar uma reclamação ou recurso, enquanto não definitivamente concluído o processo administrativo, o crédito tributário não estará definitivamente constituído e, portanto, não se pode considerar um direito do Estado.

Sendo assim, até esse momento não haveria que se falar em indisponibilidade do crédito tributário, pois até mesmo no processo administrativo fiscal ele pode ser reduzido ou até extinto (CTN, art. 156, IX). E essa conclusão é permitida pelo próprio CTN ao estipular que a decisão administrativa irreformável é causa extintiva do crédito tributário. Ora, se fora realmente indisponível, a administração pública não poderia tomar uma decisão que importasse na sua extinção!

Costa (2022) também argumenta que a moratória (p. 276), o parcelamento (p. 284), a remissão (p. 307), o termo inicial do prazo decadencial (p. 310) e a transação (p. 306) são exemplos de institutos que têm influência desse princípio. E nesse último aspecto é importante destacar a opinião dessa autora acerca da transação frente à indisponibilidade do crédito tributário:

Também, a transação no âmbito fiscal somente pode ser terminativa de litígio, o qual, a nosso ver, tanto pode ser de natureza judicial ou administrativa. O **emprego da transação em relação a obrigações tributárias sempre deu margem à polêmica**, diante do entendimento, algo generalizado, de que a figura é **incompatível com o regime de direito público**, no qual exsurge, como **princípio de maior importância, a indisponibilidade do interesse público**, que predica a impossibilidade de transação. Entretanto, **a objeção não nos parece válida**, uma vez que a transação, nesse contexto, **somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei**, em consonância com o aludido princípio. Autêntico instrumento de praticabilidade tributária, por vezes a transação revelar-se-á mais vantajosa ao interesse público do que o prolongamento ou a eternização do conflito (COSTA, 2022, p. 306, grifo nosso).

Destarte, como a transação é causa extintiva do crédito tributário, previsto no CTN, devendo ser disciplinada por lei, quando assim o for, não há que se falar em violação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, na esteira da lição de Bandeira de Mello (2004 *apud* Pietro, 2018), para quem a disponibilidade está nas mãos do Estado, de forma perene.

Deve-se retomar o terceiro argumento de Domingos e Piscitelli (2018) acerca do dogma da indisponibilidade do crédito tributário e os benefícios fiscais.

Tendo como argumento normativo o § 6º do art. 150 da CF, afirmam que se há possibilidade de não tributar (isenção), de reduzir a tributação (subsídio, redução da base de cálculo, concessão de crédito presumido ou anistia) ou de efetivamente não cobrar (remissão), por qual motivo a transação, causa extintiva do crédito tributário (CTN, art. 156, III) da mesma forma que a remissão (CTN, art. 156, IV), teria por óbice a indisponibilidade do crédito tributário?

Parece que é possível concordar com esse raciocínio. Embora alguém pudesse argumentar que as demais decorrem de previsão em lei, deve-se lembrar que isso também ocorre com a transação, mormente a combinação dos arts. 156, III, e 171 do CTN.

A remissão, prevista no art. 172 é concedida pela autoridade administrativa que a lei autoriza. Dessa forma, se a remissão for total (e mesmo que fosse parcial), não encontraria óbice na indisponibilidade do crédito tributário? A resposta é negativa, não há óbice, pois a remissão depende de lei autorizativa.

E o que se há de dizer dos inúmeros programas de parcelamento, com descontos sobre multas e juros, algumas vezes sobre o valor principal, a depender do modo de pagamento ou parcelamento? Não se estaria a confrontar o princípio da indisponibilidade do crédito tributário? Mais uma vez a resposta é negativa, pois o parcelamento, evidentemente quando autorizado por lei, não infringe tal princípio, pois, lembrando de Eros Roberto Grau: “[...] a medida do **interesse público é a legalidade**” (GRAU, 2002, p. 57, grifo do autor).

Contudo, há quem possa defender que qualquer método autocompositivo poderia significar renúncia de receita. Tendo em vista que se defende aqui que a transação é gênero, tendo a negociação, mediação e conciliação como espécies, a resposta advém da análise da transação.

Domingos e Piscitelli (2018) advogam que não incide o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal porque a renúncia de receita trata de outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado. Com a devida vênia, não concordamos que o argumento possa ser esse, pois com o advento da Lei Complementar nº 174 (BRASIL, 2020a), o art. 3º desse diploma legal foi cristalino ao estabelecer expressamente que a transação não é renúncia de receita, conforme disciplinado pelo art. 14 da Lei Complementar nº 101/2000 (BRASIL, 2000): “Art. 3º A **transação**

resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública não caracteriza renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000”. (grifo nosso).

A própria Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000) criou uma exceção ao art. 14, por meio da inclusão do inc. III no § 1º do art. 65, *in verbis*: “III - serão afastadas as condições e as vedações previstas nos arts. 14, 16 e 17 desta Lei Complementar, desde que o incentivo ou benefício e a criação ou o aumento da despesa sejam destinados ao combate à calamidade pública.”

Do que se tratou até aqui, é passível de concluir que a indisponibilidade do crédito tributário é relativa, isto é, é indisponível para os agentes públicos, mas disponível para o Estado, o qual pode dispor do crédito tributário conforme autoriza a lei.

5 CONCLUSÕES

Os objetivos específicos eleitos para este trabalho foram atingidos.

O primeiro objetivo específico, analisar os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário como regentes do direito tributário brasileiro, foi analisado no item 3.3 Princípios tributários relevantes (p. 46).

O segundo objetivo específico, analisar o instituto da mediação tributária, foi realizado no 2.1.4 Conciliação e mediação (p. 33).

Por fim, o terceiro objetivo específico, analisar como os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário atuam sobre a mediação tributária, foi atingido pelo contido nos itens 4.2 Da mediação tributária e o princípio da legalidade/reserva de lei (p. 63) e 4.3 Da mediação tributária e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário (p. 67).

Consequentemente, o objetivo geral, analisar o impacto dos princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário na mediação tributária, também foi alcançado, pelo atingimento de suas partes decompostas.

A hipótese de pesquisa levantada foi de que os princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário não impedem a adoção da mediação tributária no Brasil. Essa hipótese foi confirmada.

Concluiu-se que o princípio da legalidade /reserva de lei decorre de previsão expressa na Constituição Federal, por meio do qual estabelece no art. 146, III, b, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, em especial sobre obrigação e crédito tributário. O entendimento doutrinário e jurisprudencial apresentado é no sentido de que extinção do crédito tributário é norma geral. Sendo assim, o CTN, no seu art. 156 elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário, dentre elas a transação (art. 156, III). No seu art. 97 apresenta as funções da lei ordinária, dentre elas a de estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários e isso é confirmado no seu art. 171, em que remete para a lei ordinária de cada ente federado, em função da autonomia, capacidade e competência tributária ativa, a possibilidade de estabelecer condições para a celebração de transação.

Portanto, o princípio da legalidade/reserva de lei não impede a mediação, pois foi defendido neste trabalho que a mediação é espécie do gênero transação e o CTN

já prevê a transação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário. Para isso, como dito, é preciso que cada ente federado, por meio de suas Casas Legislativas, edite lei específica para tratar desse assunto, pois a Lei nº 13.140 (BRASIL, 2015a) não se aplica à mediação fiscal, exceto nos casos que especifica, eliminando a maior parte das situações conflituosas do seu espectro. Tampouco a Lei nº 13.988 (BRASIL, 2020b) é aplicável aos entes federados, pois o seu art. 1º restringe o seu âmbito de aplicação à União, as suas autarquias e fundações.

Da mesma forma, debateu-se sobre o princípio da indisponibilidade do crédito tributário, demonstrando que ele não ilide a mediação tributária. Isso se deve ao fato que:

a) o crédito tributário enquanto não definitivamente constituído não é um direito do Estado, apenas uma expectativa de direito, portanto, mesmo que se admitindo que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário afetasse negativamente a mediação, antes da constituição definitiva do crédito tributário seria possível realizar a mediação, assim como já ocorre com a reclamação e o recurso administrativo, que podem até mesmo anular um crédito tributário **provisoriamente** constituído;

b) mesmo supondo que houvesse a indisponibilidade do crédito tributário, essa seria aplicável às pessoas administrativas e não ao Estado (Bandeira de Mello 2004 *apud* Pietro, 2018), o qual poderia legislar sobre a matéria, assim como já faz com a isenção, remissão, redução de base de cálculo, parcelamento incentivado e tantos outros, na esteira do que Carvalho (1991, p. 97) defende, que o corolário do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos “[...] no terreno dos tributos, é a premência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário”, entendimento também manifestado por Costa (2022, p. 306), para quem “[...] transação, nesse contexto, somente poderá ser efetuada observados os parâmetros fixados na Constituição e na lei [...]”, isso porque, segundo Grau (2020, p. 57, grifo do autor) “[...] a medida do **interesse público é a legalidade**”;

c) por último, a transação, por determinação expressa da lei, não se considera renúncia de receita, conforme disciplina o art. 3º da Lei Complementar nº 174 (BRASIL, 2020a), portanto, não encontra óbice na Lei de Responsabilidade Fiscal e tampouco por se enquadrar no conceito de renúncia de receita do § 1º do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

Diante disso, agora é possível responder ao problema de pesquisa outrora formulado: de que forma os princípios da legalidade/reserva de lei e da indisponibilidade do crédito tributário repercutem na adoção da mediação tributária no Brasil?

Conforme descrito nos parágrafos anteriores, não há óbice, quer pelo princípio da legalidade/reserva de lei, quer pelo da indisponibilidade do crédito tributário, que se adote a mediação na seara tributária, contudo, para isso, reforça-se, é preciso que cada ente federado edite lei própria para tratar do assunto, conformada aos princípios constitucionais da impessoalidade, da justiça fiscal e da capacidade contributiva, além de, evidentemente, a todos os princípios que regem a administração pública.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria discursiva do direito**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BOUZON, Emanuel. Origem e natureza das coleções do direito cuneiforme. **Justiça e história**, Porto Alegre, v. 2, n. 3, p. 1-31. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/16754396.pdf>. Acesso em 20 out. 2021.

BRAGA NETO, Adolfo. Marco legal da mediação - Lei 13.140/2015 - Comentários iniciais à luz da prática brasileira. **Revista de arbitragem e mediação**. São Paulo, v. 47, p. 259-275, out./dez. 2015. Base de dados RT on line.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm. Acesso em: 18 Out. 2021.

BRASIL. **Adendo ao Substitutivo da CCJD**. Projeto de lei do Senado nº 517, de 2011. Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, em decisão terminativa, sobre os Projetos de Lei do Senado nos 517, de 2011, do Senador RICARDO FERRAÇO, que institui e disciplina o uso da mediação como instrumento para prevenção e solução consensual de conflitos, 405, de 2013, do Senador RENAN CALHEIROS, que dispõe sobre a mediação extrajudicial, e 434, de 2013, do Senador JOSÉ PIMENTEL, que dispõe sobre a mediação. A autoria do Senador Vital do Rêgo. Apresentado em 11 dez. 2013. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3415310&ts=1630432963035&disposition=inline>. Acesso em: 13 maio. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235Compilado.htm. Acesso em: 21 out. 2021.

BRASIL. **Emenda nº 2 ao Substitutivo da CCJD**. Projeto de lei do Senado nº 517, de 2011. Dispõe sobre a mediação. A autoria do Senador Pedro Taques. Apresentado em 03 dez. 2012. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3415237&ts=1630432962634&disposition=inline>. Acesso em: 13 maio. 2022.

BRASIL. **Emenda Substitutiva da CCJD**. Projeto de lei do Senado nº 517, de 2011. Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA, em decisão terminativa, sobre os Projetos de Lei do Senado nos 517, de 2011, do Senador RICARDO FERRAÇO, que institui e disciplina o uso da mediação como instrumento para prevenção e solução consensual de conflitos, 405, de 2013, do Senador RENAN CALHEIROS,

que dispõe sobre a mediação extrajudicial, e 434, de 2013, do Senador JOSÉ PIMENTEL, que dispõe sobre a mediação. Autoria do Senador Vital do Rêgo. Apresentado em 21 nov. 2013. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3415212&ts=1630432962449&disposition=inline>. Acesso em: 13 maio. 2022.

BRASIL. Exposição de motivos da Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-899-19.pdf. Acesso em: 02 nov. 2021.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Lei Complementar nº 174, de 5 de agosto de 2020. Autoriza a extinção de créditos tributários apurados na forma do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), mediante celebração de transação resolutiva de litígio; e prorroga o prazo para enquadramento no Simples Nacional em todo o território brasileiro, no ano de 2020, para microempresas e empresas de pequeno porte em início de atividade. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp174.htm. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Acesso em: 02 nov. 2021.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em: 02 nov. 2021.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 27 out. 2021.

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.. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso em: 01 nov. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nos 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm. Acesso em: 21 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 14.230, de 25 de outubro de 2021.** Altera a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, que dispõe sobre improbidade administrativa. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2021/Lei/L14230.htm#art2. Acesso em: 02 abr. 2022.

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. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 28 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992.** Dispõe sobre as sanções aplicáveis em virtude da prática de atos de improbidade administrativa, de que trata o § 4º do art. 37 da Constituição Federal; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8429.htm. Acesso em: 02 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.** Dispõe sobre a arbitragem. Brasília, DF: Presidência da República, [2015]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9307.htm. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.** Regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.. Brasília, DF: Presidência da República, [2009]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9784.htm. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. **Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Mpv/mpv899.htm. Acesso em: 02 nov. 2021.

BRASIL. **Projeto de lei do Senado nº 405, de 2013.** Dispõe sobre a mediação extrajudicial. Autoria do Senador Renan Calheiros. Apresentado em 02 out. 2013. Brasília, DF: DSF, 03 out. 2013. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3668895&ts=1630412356435&disposition=inline>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. **Projeto de lei do Senado nº 434, de 2013.** Dispõe sobre a mediação. Autoria do Senador José Pimentel. Apresentado em 22 out. 2013. Brasília, DF: DSF, 23 out. 2013. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3702385&ts=1630452733936&disposition=inline>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. **Projeto de lei do Senado nº 517, de 2011.** Institui e disciplina o uso da mediação como instrumento para prevenção e solução consensual de conflitos. Autoria do Senador Ricardo Ferraço. Apresentado em 26 ago. 2011. Brasília, DF: DSF, 26 ago. 2011. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3415140&ts=1630432961917&disposition=inline>. Acesso em: 22 abr. 2022.

BRASIL. **Projeto de lei nº 10.220.** Altera a Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, e a Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, para atualizar a legislação referente à recuperação judicial, à recuperação extrajudicial e à falência do empresário e da sociedade empresária. Autoria do Poder Executivo. Apresentado em 10 maio. 2018. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1658833. Acesso em: 02 nov. 2021.

BRASIL. **Substitutivo 1 da CCJD/CD.** Projeto de Lei nº 7.169, de 2014, da Câmara dos Deputados, originado do Projeto de Lei do Senado nº 517, de 2011. Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA. Dispõe sobre a mediação entre particulares como o meio alternativo de solução de controvérsias e sobre a composição 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. Apresentado em 10 jun. 2014. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node0w7cx0q9d3f5j1i65xqz3twi81325584.node0?codteor=1295772&filename=SBT+1+CCJC+%3D%3E+PL+7169/2014. Acesso em: 16 maio. 2014.

BRASIL. **Substitutivo 2 da CCJD/CD.** Projeto de Lei nº 7.169, de 2014, da Câmara dos Deputados, originado do Projeto de Lei do Senado nº 517, de 2011. Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA. Dispõe sobre a mediação entre particulares como o meio alternativo de solução de controvérsias e sobre a composição 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. Apresentado em 18 dez. 2014. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1294523&filename=SBT+2+CCJC+%3D%3E+PL+7169/2014. Acesso em: 16 maio. 2022.

BRASIL. **Substitutivo 3 da CCJD/CD.** Projeto de Lei nº 7.169, de 2014, da Câmara dos Deputados, originado do Projeto de Lei do Senado nº 517, de 2011. Da COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA. Dispõe sobre a mediação entre particulares como o meio alternativo de solução de controvérsias e sobre a composição 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. Apresentado em 25 mar. 2015. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1313831&filename=SBT+3+CCJC+%3D%3E+PL+7169/2014. Acesso em: 16 maio. 2022.

BRASIL. **Substitutivo Final da CCJD/CD.** Projeto de Lei nº 7.169, de 2014, da Câmara dos Deputados, originado do Projeto de Lei do Senado nº 517, de 2011. Da

COMISSÃO DE CONSTITUIÇÃO, JUSTIÇA E CIDADANIA. Dispõe sobre a mediação entre particulares como o meio alternativo de solução de controvérsias e sobre a composição 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. Apresentado em 07 abr. 2015. Disponível em:
https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1313831&filename=SBT+3+CCJC+%3D%3E+PL+7169/2014. Acesso em: 16 maio. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Decisão monocrática. **Agravo em Recurso Especial. 676.214-SP**. Relator: Min. Luis Felipe Salomão, 18 de março de 2015. DJe 27 mar. 2015. Disponível em:
https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=MON&sequencial=45637799&tipo_documento=documento&num_registro=201500457847&data=20150327&formato=PDF. Acesso em: 21 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Mediação de sucesso no STJ reforça possibilidade de solução consensual em qualquer fase do processo. Publicado em 01 jun. 2020, 08:40. Disponível em:
<https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Mediacao-de-sucesso-no-STJ-reforca-possibilidade-de-solucao-consensual-em-qualquer-fase-do-processo.aspx>. Acesso em: 30 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. **Recurso especial. 1679321/RJ**. Relator: Min. Herman Benjamin, 21 de setembro de 2017. DJe 9 out. 2017. Disponível em:
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201701417698&dt_publicacao=09/10/2017. Acesso em: 02 dez. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Terceira Turma. **Recurso especial. 1267525/DF**. Relator: Min. Ricardo Villas Bôas Cueva, 20 de outubro de 2015. DJe 29 out. 2015. Disponível em:
https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201101718098&dt_publicacao=29/10/2015. Acesso em: 30 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2139**. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 1 de agosto de 2018. DJe 19 mar. 2019. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749177939>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2160**. Relatora: Min. Cármen Lúcia, 1 de agosto de 2018. DJe 19 mar. 2019. Disponível em:
<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=749178300>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2405**. Relator: Min. Alexandre de Moraes, 20 de setembro de 2019. DJe 03 out. 2019. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751044400>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Ação Direta de Inconstitucionalidade. 559**. Relator: Min. Eros Grau, 15 de fevereiro de 2006.. DJ 05 maio 2005, p. 3. RTJ v. 199-01, p. 41. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266418>. Acesso em: 20 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Agravo de instrumento. 52181**. Relator: Min. Bilac Pinto, 24 de novembro de 1973.. DJ 15 fev. 1974, p. 720. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=22084>. Acesso em: 20 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Agravo regimental de sentença estrangeira. 5206**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 12 de dezembro de 2001. DJ 30 Abr. 2004. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=345889>. Acesso em: 11 jun. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Habeas Corpus. 81.611-DF**. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 10 de dezembro de 2003. DJ 13 maio 2005, p. 84. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=78807>. Acesso em: 25 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade. 1917**. Relator: Min. Marco Aurélio, 18 de dezembro de 1998. DJ 19 set. 2003, p. 14. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347328>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. **Recurso Extraordinário. 917.285-SC**. Relator: Min. Dias Toffoli, 18 de agosto de 2020. DJe 6 out. 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754015546>. Acesso em: 24 maio 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Segunda Turma. **Agravo regimental no recurso extraordinário com agravo . 1031806-SP**. Relator: Min. Dias Toffoli, 30 de junho de 2017. DJe 14 ago. 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13336698>. Acesso em: 25 maio 2022.

BRYMAN, Alan. 1998. **Quantity and quality in social research**. Londres: Unwin Hyman Ltd., 1998.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de direito processual civil**: inteiramente estruturado à luz do novo CPC - Lei nº 13.105, de 16-3-2015. São Paulo: Saraiva, 2015.

CALAMANDREI, Piero. **Processo e democracia**: conferências realizadas na Faculdade de Direito da Universidade Nacional Autônoma do México. Tradução de Mauro Fonseca de Andrade. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2017.

CAMPOS, Diogo Leite. A indisponibilidade dos créditos tributários e a arbitragem. **Revista de finanças públicas e direito fiscal**, Lisboa, ano 2. n. 1. primavera, mar. 2009.

CARMONA, Carlos Alberto. **Arbitragem e processo**: um comentário à Lei nº 9.307/96, 3ª edição. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522470617/>. Acesso em: 28 out. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 2.ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 5. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1991.

CHALMERS, Alan F. 1993. **O que é ciência afinal?** 1. ed. São Paulo: Brasiliense, 1993.

CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Transação tributária no direito brasileiro e seus principais aspectos à luz da Lei nº 13.988/2020. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (coord.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/249869017/v1/page/RB-1.1>. Acesso em: 28 out. 2021.

CONRADO, Paulo Cesar; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Impactos da transação (Lei nº 13.988/2020) no exercício da jurisdição tributária. *In*: PARO, Giacomo.; ESCOBAR, Marcelo Ricardo. W.; PASQUALIN, Roberto. (coord.) **Estudos de arbitragem e transação tributária**: Desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária. São Paulo: Almedina, 2021. p. 205-212. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556272856/>. Acesso em: 28 out. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. CNJ. **Justiça em números 2021**. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/10/relatorio-justica-em-numeros2021-081021.pdf>. Acesso em 16 out. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. CNJ. **Manual de mediação judicial**. Brasília: CNJ, 2016. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2015/06/f247f5ce60df2774c59d6e2dddbfc54.pdf>. Acesso em 3 out. 2021.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. CNJ. **Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010**. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento

adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. DJE/CNJ, Brasília, DF, nº 219/2010, de 01/12/2010, p.2-14 e republicada no DJE/CNJ, Brasília, DF, nº 39/2011, de 01/03/2011, p. 2-15 Brasília, DF CNJ, 2016. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/156>. Acesso em 23 out. 2021.

COSTA, Regina H. **Curso de Direito Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2022. 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 25 mai. 2022.

DA SILVA, José Afonso. **Curso de direito constitucional positivo**. 38. ed. rev. e atual (até a Emenda Constitucional nº 84, de 2.12.2014). São Paulo: Malheiros, 2015.

DA SILVA, Paulo Eduardo Alves. Resolução de disputas: métodos adequados para resultados possíveis e métodos possíveis para resultados adequados. *In*: SALLES, Carlos Alberto de; LORENCINI, Marco Antônio Garcia Lopes; DA SILVA, Paulo Eduardo Alves (coord.). **Negociação, Mediação, Conciliação e Arbitragem**: curso de métodos adequados de solução de controvérsias. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 29-58. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640089/>. Acesso em: 21 out. 2021.

DACOMO, Natalia De Nardi. Direito tributário participativo: transação e arbitragem administrativas da obrigação tributária. 2008. **Tese (Doutorado em Direito Tributário)** - Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2008.

DOMINGOS, Francisco Nicolau; PISCITELLI, Tatiane. Os desafios da implementação da transação em matéria tributária nos ordenamentos português e brasileiro. **Revista de finanças públicas e direito fiscal**, Lisboa, ano 10. n. 3 e 4. p. 223-246. outono/inverno, 2018.

EISENMANN, Charles. O direito administrativo e o princípio da legalidade. **RDA v. 56**, abr.- jun., 1959.

FERNANDES, José Pedro Teixeira. O Estado sou eu: Erdogan e a democracia como caminho para o autoritarismo. *In*: Público. 18 jul. 2016. Disponível em: <https://www.publico.pt/2016/07/18/mundo/opiniao/o-estado-sou-eu-erdogan-e-a-democracia-como-caminho-para-o-autoritarismo-1738636>. Acesso em: 2 dez. 21.

FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GABBAY, Daniela Monteiro. Negociação. *In*: SALLES, Carlos Alberto de; LORENCINI, Marco Antônio Garcia Lopes; DA SILVA, Paulo Eduardo Alves. (coord.) **Negociação, Mediação, Conciliação e Arbitragem**: curso de métodos adequados de solução de controvérsias. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 142-161. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640089/>. Acesso em: 21 out. 2021.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo curso de direito civil, volume 2: obrigações**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002

GRACIE, Ellen. Conversar faz a diferença. Brasília, 3 dez. 2007. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/conversar-faz-diferenca/>. Acesso em: 22 out. 2021.

GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. Revista da Escola Paulista da Magistratura. v. 3. n. 2, julho/dezembro de 2002, p. 49-58. São Paulo: Escola Paulista da Magistratura. Disponível em: <https://api.tjsp.jus.br/Handlers/Handler/FileFetch.ashx?codigo=20533>. Acesso em. 02 dez. 2021.

GRUPENAMCHER, Betina Treiger. Arbitragem e transação em matéria tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de. **Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. 2. ed. rev. atual. e ampl. em e-book baseada na 2. ed. impressa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/title.html?redirect=true&titleKey=rt%2Fmonografias%2F152009789%2Fv2.5&titleStage=F&titleAcct=i0ad6a6a500000180fb22b0a5afa5e10bb#sl=p&eid=5e42cc53056b76be46c11149c8afb2c&eat=a-219139904&pg=11&psi=&nvgS=false&tmp=45>. Acesso em: 25 maio 2022.

HARARI, Yuval Noah. **Sapiens: uma breve história da humanidade**. Porto Alegre: L&PM, 2015.

IPEA. **Comunicados do IPEA**. Brasília, n. 83, 31 mar. 2011. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110331_comunicadoipea83.pdf. Acesso em: 23 maio 2022.

KARNAL, Leandro. Aspectos históricos e antropológicos: avanços e retrocessos na cooperação, conflitos e confrontos. *In*: Seminário internacional sobre mediação tributária. Mudanças nas relações entre cidadãos e Estado: da perspectiva vertical, imperativa, autoritária e burocrática, para relações horizontais, colaborativas, consensuais e simplificadas. Realidade possível ou uma utopia distante. Transmitido ao vivo nos dias 20 e 21 maio. 2021. [s.l.] Evento realizado pela Internet. Publicado pelo canal da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=tnrXCmP1BFs&list=PLMyIxBgkCpFdHx9HeFV-hkY3BoyFi-pQ->. Acesso em: 29 maio. 2021.

KHUN, Thomas S. **A estrutura das revoluções científicas**. 13. ed. 2. reimpr. São Paulo: Perspectiva, 2018.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo : Atlas, 2003

LOPES, Maria Tereza Soares. Arbitragem e mediação no poder público: breve análise da permissibilidade na seara constitucional tributária. **Revista de formas**

consensuais de solução de conflitos, Porto Alegre, v. 4, n. 2, p. 88-106, jul./dez. 2018.

LORENCINI, Marco Antônio Garcia Lopes. Sistema multiportas: opções para tratamento de conflitos de forma adequada. *In*: SALLES, Carlos Alberto de; LORENCINI, Marco Antônio Garcia Lopes; DA SILVA, Paulo Eduardo Alves. (coord.). **Negociação, Mediação, Conciliação e Arbitragem**: curso de métodos adequados de solução de controvérsias. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 59-87. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640089/>. Acesso em: 21 out. 2021.

LYONS, John. **Língua(gem) e linguística**: uma introdução. Tradução de Marilda Winkler Averborg, Clarisse Sieckenius de Souza. [Reimpr.] Rio de Janeiro: LTC, 2013.

MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MADEIRA, Eliane Maria Agati. A lei das XII tábuas. **Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo**, São Bernardo do Campo, v. 13, 2007. Disponível em: <https://revistas.direitosbc.br/index.php/fdsbc/article/view/226/171>. Acesso em: 20 out. 2021.

MASCITTO, Andréa. Transação tributária nos âmbitos estadual e municipal. *In*: PARO, Giácomo; ESCOBAR, Marcelo Ricardo W.; PASQUALIN, Roberto. **Estudos de Arbitragem e Transação Tributária**: Desafios e perspectivas debatidos no 1º Congresso Internacional de Arbitragem Tributária. 1. ed. São Paulo: Almedina, 2021. 9786556272856. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556272856/>. Acesso em: 25 mai. 2022.

MÖLLER, Max. Meios alternativos de resolução de conflito no Direito Tributário. **Revista FESDT**, Porto Alegre, n. 2, abr. 2019. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/9/artigos/5.pdf>. Acesso em: 22 ago. 2021.

MORAES, Paulo Valério Dal Pai; MORAES, Márcia Amaral Corrêa. **A negociação ética para agentes públicos e advogados**: mediação, conciliação, arbitragem, princípios, técnicas, fases, estilos e ética da negociação. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PARLAMENTO EUROPEU. Conselho da União Europeia. **Diretiva 2008/52/CE, de 21 de maio de 2008**, relativa a certos aspectos da mediação em matéria civil e comercial. Jornal Oficial da União Europeia, de 24 de maio de 2008, L 136/3-136/8. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0052>. Acesso em: 11 maio. 2022.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito administrativo**. 31. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

PIMENTA, Raquel de. M. **A construção dos acordos de leniência da lei anticorrupção**. São Paulo: Blucher, 2020. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555500288/>. Acesso em: 28 out. 2021.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. PGFN. **Acordo de transação**: uma nova chance para a retomada do cumprimento de suas obrigações fiscais. Publicado em 29 nov. 2019, 17:57, e atualizado em 23 set. 2021, 17:20. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/acordo-de-transacao/acordo-de-transacao>. Acesso em: 30 out. 2021.

RAMOS, Luciana de Oliveira; CUNHA, Luciana Gross; OLIVEIRA, Fabiana Luci de; SAMPAIO, Joelson de Oliveira. **Relatório ICJBrasil, 2021**. São Paulo: FGV Direito SP. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/30922/Relato%cc%81rio%20ICJBrasil%202021.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 21 out. 2021.

REALE, Miguel. **Lições relimares de direito**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Diego Diniz. A transação tributária no atual contexto da processualidade tributária: uma análise crítica da Lei nº 13.988/2020. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. (coord.). **Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020**. 1. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. Disponível em: <https://proview.thomsonreuters.com/launchapp/title/rt/monografias/249869017/v1/page/RB-1.1>. Acesso em: 28 out. 2021.

ROSSETTI, José Paschoal. **Introdução à economia**. 16. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 1994.

SALLES, Carlos Alberto de. Introdução à arbitragem. *In*: SALLES, Carlos Alberto de; LORENCINI, Marco Antônio Garcia Lopes; DA SILVA, Paulo Eduardo Alves. (coord.). **Negociação, Mediação, Conciliação e Arbitragem**: curso de métodos adequados de solução de controvérsias. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021. p. 259-284. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640089/>. Acesso em: 21 out. 2021.

SEABRA, Giovani de Farias. **Pesquisa científica**: o método em questão. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2001.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

VIANA, Emilio de Medeiros; VIANA, Iasna Chaves. Conciliação, mediação e a fazenda pública: mudança de paradigma e entraves por superar. **Revista de formas consensuais de solução de conflito**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 21-40, jul./dez. 2016.

WATANABE, Kazuo. Modalidade de mediação. *In*: **Mediação**: um projeto inovador. Séries Cadernos do CEJ. v. 22. Brasília: Centro de Estudos Judiciários, CJF, 2003. p. 41-50. Disponível em: <https://www.cjf.jus.br/cjf/corregedoria-da-justica-federal/centro-de-estudos-judiciarios-1/publicacoes-1/cadernos-cej/mediacao-um-projeto-inovador>. Acesso em: 21 out. 2021.

APÊNDICE A - Quadro comparativo das modificações no Senado Federal e Câmara dos Deputados (Lei de Mediação)

Senado Federal					Câmara dos Deputados				Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Nihil	Art. 24. Os órgãos da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão submeter os litígios em que são partes à mediação pública.	Art. 33. Os órgãos da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como o Ministério Público e a Defensoria Pública, poderão submeter os conflitos em que são partes à mediação pública.	Art. 30. Órgãos e entidades da Administração Pública direta e indireta da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios poderão submeter à mediação os conflitos em que se envolverem.	Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio alternativo de solução de controvérsias entre particulares e sobre a composição de conflitos no âmbito da Administração Pública.	Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio adequado de solução de controvérsias entre particulares e sobre a composição de conflitos no âmbito da Administração Pública.	Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública .	Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública .	Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública .	Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública .
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 1º § 3º A composição de conflito em que ao menos uma parte é pessoa jurídica de direito público seguirá o regramento estabelecido no Capítulo II desta Lei.	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil

Senado Federal					Câmara dos Deputados				Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Art. 7º É possível a mediação em todo e qualquer litígio submetido ao Poder Judiciário , desde que as partes a desejem de comum acordo ou que sua realização seja recomendada pelo magistrado, pelo Ministério Público, pela Defensoria Pública ou por outro sujeito do processo	Art. 2º Pode ser objeto de mediação toda matéria que admita composição.	Art. 3º Pode ser objeto de mediação toda matéria que verse sobre direitos disponíveis ou de direitos indisponíveis que admitam transação.	Art. 3º Somente pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre matéria que admita transação.	Art. 3º Somente pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre matéria que admita transação.	Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou de direitos indisponíveis que admitam transação.	Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação.	Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação.	Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação.	Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação.
Nihil	Art. 2º §1º Os acordos que envolvam direitos indisponíveis deverão ser objeto de homologação judicial.	Art. 3º §1º Os acordos que envolvam direitos indisponíveis somente terão validade após a oitiva do Ministério Público , quando devida, e posterior homologação judicial.	Art. 3º § 2º Os acordos envolvendo direitos indisponíveis e transigíveis devem ser homologados em juízo , exigida a oitiva do Ministério Público quando houver interesse de incapazes.	Art. 3º § 2º Os acordos envolvendo direitos indisponíveis e transigíveis devem ser homologados em juízo , exigida a oitiva do Ministério Público quando houver interesse de incapazes.	Art. 3º § 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.	Art. 3º § 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.	Art. 3º § 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.	Art. 3º § 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.	Nihil

Senado Federal					Câmara dos Deputados				Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Nihil	Art. 25. Poderá haver mediação: II - em conflitos envolvendo do Poder Público e Particular;	Art. 34. Poderá haver mediação pública em conflitos envolvendo: II - entes do Poder Público e o particular;	Art. 31. Poderá haver mediação para a solução de conflitos entre órgãos ou entidades públicas, bem como entre órgão ou entidade pública e o particular, inclusive no caso de pluralidade subjetiva, em conflitos relacionados à prestação de serviços públicos.	Art. 30. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.	Art. 33. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da Administração Pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber a celebração de termo de ajustamento de conduta.	Art. 33. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da Administração Pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber a celebração de termo de ajustamento de conduta.	Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da Administração Pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber a celebração de termo de ajustamento de conduta.	Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da Administração Pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber a celebração de termo de ajustamento de conduta.	Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da Administração Pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

Senado Federal				Câmara dos Deputados					Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 30 § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo ou que possam acarretar onerosidade excessiva para a Administração Pública.	Art. 33 § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo ou que possam acarretar onerosidade excessiva para a Administração Pública.	Art. 33 § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo.	Art. 32 § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo.	Art. 32. § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo.	Art. 32 § 4º Não se incluem na competência dos órgãos mencionados no caput deste artigo as controvérsias que somente possam ser resolvidas por atos ou concessão de direitos sujeitos a autorização do Poder Legislativo.
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 30 § 5º Não se aplica o disposto nos incisos II e III do caput às controvérsias jurídicas em matéria tributária.	Art. 33 § 5º Não se aplica o disposto nos incisos II e III do caput às controvérsias jurídicas em matéria tributária.	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil

Senado Federal					Câmara dos Deputados				Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 34. Enquanto não forem criadas as Câmaras de Mediação, os conflitos poderão ser dirimidos nos termos do procedimento de mediação previsto no Capítulo I, Seção III, Subseção I, desta Lei.	Art. 33. Enquanto não forem criadas as Câmaras de Mediação, os conflitos poderão ser dirimidos nos termos do procedimento de mediação previsto no Capítulo I, Seção III, Subseção I, desta Lei.	Art. 33. Enquanto não forem criadas as Câmaras de Mediação, os conflitos poderão ser dirimidos nos termos do procedimento de mediação previsto no Capítulo I, Seção III, Subseção I, desta Lei.	Art. 33. Enquanto não forem criadas as câmaras de mediação , os conflitos poderão ser dirimidos nos termos do procedimento de mediação previsto na Subseção I da Seção III do Capítulo I desta Lei.
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 31 § 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.	Art. 34 § 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).	Art. 35 § 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).	Art. 34 § 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).	Art. 34. § 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996 (Código Tributário Nacional).	Art. 34 § 2º Em se tratando de matéria tributária, a suspensão da prescrição deverá observar o disposto na Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.

Senado Federal				Câmara dos Deputados					Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 32. A solução de controvérsias jurídicas que envolvam a Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão , com fundamento em:	Art. 35. A solução de controvérsias jurídicas que envolvam a Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão , com fundamento em:	Art. 36. A solução de controvérsias jurídicas que envolvam a Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão , com fundamento em:	Art. 35. As controvérsias jurídicas que envolvam a Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão , com fundamento em:	Art. 35. As controvérsias jurídicas que envolvam a Administração Pública Federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão , com fundamento em:	Art. 35. As controvérsias jurídicas que envolvam a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações poderão ser objeto de transação por adesão , com fundamento em:
Nihil	Nihil	Nihil	Nihil	Art. 35. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União: I – não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 30;	Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União. I – não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 30;	Art. 39. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União. I – não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 33;	Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União. I – não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;	Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União. I – não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;	Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União: I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32;

Senado Federal					Câmara dos Deputados				Senado Federal
PLS 517/2011 (BRASIL, 2011a)	PLS 405/2013 (BRASIL, 2013d)	PLS 434/2013 (BRASIL, 2013e)	Substitutivo (BRASIL, 2013c)	Adendo ao substitutivo (BRASIL, 2013a)	1º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014a)	2º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2014b)	3º substitutivo CCJC/CD (BRASIL, 2015c)	Substitutivo final CCJC/CD (BRASIL, 2015d)	Lei n. 13.140 (BRASIL, 2015b)
Nihil	Nihil	Art. 38. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, trabalhistas, fiscais , em serventias extrajudiciais e outras.	Art. 32. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, trabalhistas e fiscais , bem assim àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.	Art. 41. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, trabalhistas, bem como àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.	Art. 46. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, bem como àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.	Art. 43. Aplica-se esta Lei, no que couber, a outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, penais, bem como àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.	Art. 42 Aplica-se esta Lei, no que couberem, as outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares e aquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais.	Art. 42. Aplica-se esta Lei, no que couberem, as outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias, escolares, e aquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais, desde que no âmbito de suas competências	Art. 42. Aplica-se esta Lei, no que couber, às outras formas consensuais de resolução de conflitos, tais como mediações comunitárias e escolares, e àquelas levadas a efeito nas serventias extrajudiciais, desde que no âmbito de suas competências.