

**A mediação aplicada na transação tributária como fator redutor da
macrolitigância fiscal**

**Mediation applied in tax transaction as a reducer factor of tax
macrolitigation**

**Mediación aplicada en la transacción tributaria como factor reductor del
macrolitigio fiscal**

Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto¹

Vanessa Bulara²

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n2.106>

Resumo

No campo de estudo do Direito Tributário, torna-se relevante a aplicação dos métodos alternativos de resolução de conflitos como fator de redução do volume crescente de litígios tributários no Brasil. O presente artigo visa avaliar e, de forma fundamentada, concluir sobre a viabilidade da aplicação da mediação no âmbito da Transação Tributária federal como medida de facilitação de resolução de conflitos tributários entre a União e contribuintes. Adota-se o método dedutivo, partindo-se de premissas gerais fixadas no Direito Tributário, com metodologia baseada em pesquisa documental e bibliográfica sobre o tema. Como resultado, verifica-se a viabilidade da mediação como expressão de um meio impulsionador do esgotamento de todo potencial de concessões mútuas entre as partes litigantes para formalização de uma transação. Na conclusão, o presente artigo propõe uma alteração normativa pontual para endereçar a inclusão da mediação no curso da negociação de transações tributárias federais.

Palavras-chave: Mediação. Transação tributária. Métodos alternativos de resolução de conflitos.

¹Doutorando em Direito Tributário pela Universidade de Coimbra (Portugal) ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-4624-1198>. E-mail: odrigolazp@yahoo.com.br.

²Mestre em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT. LATTES: <http://lattes.cnpq.br/2525803102758026>. E-mail: vanessabulara@gmail.com.

Abstract

In the field of Tax Law, the application of alternative dispute resolution methods becomes relevant as a means to reduce the growing volume of tax litigation in Brazil. This article aims to assess and, based on grounded analysis, conclude on the feasibility of applying mediation within the scope of federal tax settlements (Transação Tributária) as a measure to facilitate the resolution of tax disputes between the Federal Government and taxpayers. A deductive method is adopted, starting from general premises established in Tax Law, with a methodology based on documentary and bibliographic research on the subject. As a result, the study finds that mediation is a viable tool, capable of promoting the exhaustion of all mutual concessions between the litigating parties, leading to the formalization of a tax settlement. In conclusion, this article proposes a specific normative amendment to include mediation in the course of federal tax settlement negotiations.

Keywords: Mediation. Tax transaction. Alternative methods of conflict resolution.

Resumen

En el ámbito del Derecho Tributario, resulta relevante la aplicación de métodos alternativos de resolución de conflictos como factor para reducir el creciente volumen de litigios tributarios en Brasil. El presente artículo tiene como objetivo evaluar y, de forma fundamentada, concluir sobre la viabilidad de la aplicación de la mediación en el marco de la Transacción Tributaria federal, como medida para facilitar la resolución de disputas fiscales entre la Unión y los contribuyentes. Se adopta el método deductivo, partiendo de premisas generales del Derecho Tributario, con una metodología basada en investigación documental y bibliográfica sobre el tema. Como resultado, se verifica la viabilidad de la mediación como una herramienta que impulsa el agotamiento del potencial de concesiones mutuas entre las partes en litigio para la formalización de una transacción. En la conclusión, el presente artículo propone una modificación normativa puntual para incorporar la mediación en el curso de las negociaciones de transacciones tributarias federales.

Palabras clave: Mediación. Transacción tributaria. Métodos alternativos de resolución de conflictos.

Introdução

É notória a agravada situação do contencioso tributário nacional e, apesar dos recentes esforços de modernização e propostas de resoluções de conflitos na área tributária da última década³, o relatório do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), intitulado “Justiça em Números 2024” indica a existência de 26 milhões de execuções fiscais em tramitação no âmbito do Poder Judiciário e uma taxa de congestionamento de 87,8%⁴, sendo estimado mais de 75% do Produto Interno Bruto (PIB) em disputa⁵.

Historicamente, ao se avaliar a alta litigiosidade tributária direcionada à busca de uma prestação jurisdicional, considerado como o meio ordinário de resolução de conflitos na esfera tributária, verificou-se, dentre outros fatores, um excesso de morosidade, onerosidade e complexidade do sistema judiciário, o que se reforça necessária implementação de métodos alternativos de solução de conflitos para contribuir com o descongestionamento da estrutura jurisdicional tradicional⁶. É desejável que as decisões do Poder Judiciário sejam emanadas apenas nos conflitos que não puderam ser dirimidos pelos métodos alternativos de resolução conflitos.

Dentre as relevantes evoluções das normas nos últimos anos, a transação tributária apresenta-se como um importante instrumento de resolução de controvérsias tributárias, como é o exemplo do notório volume de termos de acordos firmados entre contribuintes e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) pelo novo Programa de

³ O presente artigo decorre das valiosas discussões conduzidas pelos Profs. Paulo Conrado e Daniel de Paiva Gomes em 2022, perante o Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV, no Projeto de pesquisa “Processo Administrativo, Judicial e de Execução Fiscal do século XXI”, a quem agradecemos pelas preciosas contribuições, sendo aprimorado pelo apoio de Camila Tápias, José Eduardo Tellini Toledo e Rodrigo Fantinel.

⁴ Cf. Conselho Nacional de Justiça. Resolução nº 471 de 31/08/2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/05/justica-em-numeros-2024-v-28-05-2024.pdf> Acesso: 17.jun.2025. P. 1.

⁵ Cf. Conselho Nacional de Justiça. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf> . Acesso: 17.jun.2025. P. 29.

⁶ Em uma atual corrente doutrinária, propõe-se a superação do termo “alternativos” para adequados, em razão do modelo de sistema multiportas de resolução de controvérsias tributárias. Assim, cada tipo de controvérsia demanda uma forma adequada de solução, porquanto há casos, por exemplo, em que a melhor alternativa é a mediação, para outros, a jurisdição do Estado. Para harmonização do texto, adotar-se-á apenas “métodos alternativos de solução de conflitos”.

Transação Integral (PTI), com a expectativa para 2025 de negociação de R\$ 26,48 bilhões de débitos por meio de editais específicos ⁷.

Em relação às transações individuais até abril de 2023, totalizaram aproximadamente R\$ 404 bilhões em débitos negociados, dos quais R\$ 22 bilhões foram efetivamente arrecadados, reduzindo-se a pressão sobre o crescimento da taxa de congestionamento acima reportada⁸.

Na transação, toma-se lugar uma negociação entre duas partes no sentido de pôr termo a um litígio mediante concessões mútuas.⁹ Nesse particular, a transação tributária individual – que pode ser apresentada tanto pelo contribuinte quanto pela Fazenda Nacional - encontra terra firme para se consolidar como um dos mais relevantes instrumentos de resolução de controvérsias jurídico-tributárias atuais. É um mecanismo que pode ampliar sua efetividade nas pretensões resistidas não resolvidas entre as partes, a partir da negociação realizada exclusivamente pelos polos em conflito (contribuintes e administração tributária).

Assim, embora a norma condutora para aplicação da transação tributária na esfera federal (Lei nº 13.998/2020) discipline os requisitos e limites de sua formalização, a PGFN proporá e analisará as propostas de transação tributária individual de créditos fiscais de sua competência, especialmente ao se verificar a conformidade com os termos gerais previstos em portarias editadas pelo citado órgão.

Assim, caso um contribuinte apresente uma proposta de transação individual simplificada, a autoridade fiscal deverá verificar a sua conformidade com a Portaria nº 9.917/2020 e Portarias PGFN nº 33/2018 e 6.757/2022 e a conveniência na formalização do termo de transação, com base: (i) no montante de descontos a ser aplicado aos débitos, (ii) na utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da

⁷ Cf. VALOR ECONÔMICO. PGFN impõe novas condições para transação tributária. Legislação, 15 out. 2024. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2024/10/15/pgfn-impoe-novas-condicoes-para-transacao-tributaria.ghtml>. Acesso: 17.jun.2025.

⁸ CUCOLO, Eduardo. Lei de negociações tributárias faz três anos, alcança R\$ 400 bi e deixa Refis para trás. Folha de S.Paulo, São Paulo, 15 abr. 2023. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2023/04/lei-de-negociacoes-tributarias-faz-tres-anos-alcanca-r-400-bi-e-deixa-refis-para-tras.shtml>. Acesso em: 17 jun. 2025.

⁹ Cf. PINTO. Rodrigo Alexandre Lazaro. A Transação Tributária esperada após a Lei 13.998/2020. Jusnavegandi. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/81409/a-transacao-tributaria-esperada-apos-a-lei-13-998-2020> . Acesso: 17.jun.2025.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para redução do débito fiscal, (iii) no número de parcelas em caso de parcelamentos, (iv) no diferimento ou moratória, (v) na flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; (vi) na flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens; e (vi) na utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado, ou de precatórios federais próprios ou de terceiros, para fins de amortização ou liquidação de saldo devedor transacionado.

Assim em termos práticos, caso haja resistência a um ou mais itens da proposta apresentada pelas partes, é possível que o termo de transação não se conclua.

Não se ignora que há um limite para a aceitação dos termos da transação em uma negociação, especialmente ao se verificar o interesse público envolvido em caso de redução do montante objeto de cobrança tributária ou mesmo na capacidade de pagamento de um determinado contribuinte.

No entanto, para uma desejável redução de contencioso tributário, é relevante verificar se a autocomposição do conflito foi conduzida até o esgotamento de todo potencial de concessões mútuas entre as partes litigantes. Deveras, a simples negativa de proposta ou uma contraproposta desalinhada a um espírito colaborativo para resolução do litígio não atenderá o fim da norma de regência da transação tributária (Lei nº 13.998/2020): desestímulo a longos litígios e redução do nível de contencioso.

A composição entre as partes em conflito poderá ser estimulada com a inclusão de um terceiro independente aos seus interesses, a fim de mediar as concessões entre as partes litigantes para se atingir um acordo.

A experiência internacional apresenta paradigmas de sucesso em relação a experimentação de procedimentos tributários revestidos de consensualidade com o fim de atingimento de um acordo fiscal entre a autoridade fazendária e o contribuinte, como é o exemplo do Reino Unido (*Adjudicator Office*, existe desde o ano de 1993), Itália (*Il Reclamo e la Mediazione*, instituído em 2011) e Portugal (Arbitragem Tributária, norma editada em 2011).

O papel de um mediador na resolução de conflitos tributários é experimentado no âmbito municipal, com a iniciativa da prefeitura de Porto Alegre, com base na Lei nº 13.028/22, que institui a mediação tributária no município, visando à prevenção e à

resolução consensual de conflitos entre o Fisco municipal e os contribuintes, tanto em nível individual quanto coletivo¹⁰. A Lei municipal nº 13.028/22 permite a atuação do mediador em quatro fases distintas da relação jurídico-tributária entre fisco municipal e contribuintes: 1) consulta fiscal; 2) pré-lançamento; 3) contencioso administrativo-tributário e inscrição em dívida ativa; 4) ou contencioso judicial tributário¹¹.

Com um escopo mais ampliado, o poder legislativo estadual do Mato Grosso analisa o Projeto de Lei nº 531/2020, com a possibilidade de aplicação da arbitragem tributária em processos administrativos fiscais. Em seu art. 20, § 3º, o projeto de lei prevê a competência do árbitro ou ao Tribunal Arbitral, no início do procedimento, para tentar a conciliação das partes.

No âmbito federal, reforçando a atual corrente de valorização da mediação tributária como método alternativo de resolução de conflitos, o parecer final da comissão de juristas formada para estudo da reforma do processo tributário e administrativo (Resolução CNJ n. 471/2022) propôs um “Anteprojeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária”¹², que visa alterar o Código Tributário Nacional (CTN) para incluir dispositivo autorizador para que terceiro realize a mediação tributária, a ser regulado por uma lei ordinária. Nesse giro, a citada comissão apresenta o “Anteprojeto de Lei Ordinária de Mediação Tributária da União (PL da Mediação)”, que dispõe sobre a mediação cabível em âmbito administrativo e judicial como meio de prevenção consensual de conflitos entre o sujeito passivo e a União Federal, representada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e PGFN¹³.

¹⁰ O município instituiu duas Câmaras de Mediação e Conciliação Tributária, uma no âmbito da Secretaria Municipal da Fazenda e outra no âmbito da Procuradoria-Geral do Município. O citado modelo de mediação tributária poderá ser seguido por outras capitais em razão do acompanhamento de seus resultados pela Associação Brasileira dos Secretários de Finanças (Abrasf).

¹¹ Cf. ROESE. Natália. Mediação tributária ainda seria utopia? Valor Econômico. 05/08/2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/08/05/mediacao-tributaria-ainda-seria-utopia.ghtml>. Acesso: 17.jun.2025.

¹² CJAMDR. Relatório final. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662471328151&disposition=inline>. Acesso: 17.jun.2025.

¹³ O texto normativo propõe que a mediação seja exercida por pessoas internas e/ou externas à administração pública (auditores fiscais da RFB e procuradores da Fazenda Nacional) por meio da fixação de termos ‘mediação tributária’, ‘requerimento de mediação’, ‘termo de aceitação da mediação tributária’ e ‘termo de entendimento’.

Em paralelo, destaca-se, nesse contexto, o Projeto de Lei nº 2486/2022, de iniciativa do Senado Federal, que propõe a regulamentação da arbitragem em matéria tributária e aduaneira, inspirado em experiências internacionais exitosas, como Portugal. Aprovado no Senado e atualmente em tramitação na Câmara dos Deputados, o projeto objetiva conferir maior celeridade, previsibilidade e consensualidade na resolução de controvérsias envolvendo créditos tributários, especialmente os de natureza não contenciosa.

No mesmo giro, tramita, na Câmara dos Deputados, o Projeto de Lei nº 2792/2022, oriundo da Comissão de Juristas para a Reforma do Processo Administrativo e Tributário Nacional, que busca institucionalizar a mediação tributária na esfera federal. A proposta prevê a criação de mecanismos estruturados para que contribuintes e a administração tributária possam solucionar controvérsias de forma dialogada, com respaldo em critérios técnicos e jurídicos, antes do ajuizamento de demandas ou da inscrição em dívida ativa.

Ainda nesse contexto, vale mencionar o Projeto de Lei Complementar nº 124/2022, que propõe alterações no Código Tributário Nacional para incluir expressamente a mediação e a arbitragem como meios legítimos de composição de conflitos tributários. A proposta, já aprovada no Senado Federal e em tramitação na Câmara, confere robustez normativa à possibilidade de transação tributária alargada, em consonância com os princípios da eficiência, segurança jurídica e razoabilidade.

No entanto, como será abordado no presente estudo, a mediação pode ser inserida no conceito lato de “transação tributária”, instituto este previsto em norma complementar (artigo 171 do CTN). A transação tributária federal é regulada pela Lei nº 13.988/2020, assim como há a figura de um mediador prevista na Lei nº 13.140/2015 para formalizar acordos sobre direitos disponíveis e indisponíveis entre particular e administração pública federal.

Os dispositivos propostos pelas iniciativas acima buscam ajustar o sistema tributário de forma ampla e não focalizam suas alterações na busca de uma resolução sobre uma disputa mais madura e próxima de ajuste: a mediação aplicada na transação tributária individual federal. Por outro lado, as discussões dos textos legislativos certamente tomarão lugar por muitos anos no Congresso Nacional, o que não se alinha

com uma desejável medida pontual de ajuste do macrossistema processual tributário para incluir a mediação combinada com o instituto da transação tributária.

Assim, o presente artigo visa avaliar e, de forma fundamentada, concluir sobre a possibilidade de aplicação da mediação no âmbito da Transação Tributária federal individual como medida de resolução de conflitos tributários.

Considerando a existência de bibliografia especializada que trata da importância e do interesse na adoção da mediação tributária no macrossistema do contencioso tributário federal, o presente artigo basear-se-á em pesquisa documental e bibliográfica para fundamentar a análise da hipótese proposta.

O texto avalia a viabilidade da mediação como expressão de um meio impulsionador de esgotamento de todo potencial de concessões mútuas entre as partes litigantes para formalização de uma transação, hipótese a qual se confirma com a avaliação bibliográfica proposta na presente pesquisa.

Assim, partindo-se do Capítulo 1, ao avaliar a estrutura normativa do instituto da Transação Tributária no sistema tributário atual, o presente artigo avalia a mediação como um método alternativo de solução de conflitos (Capítulo 2) como base na estrutura normativa reservada ao Direito Tributário, focando no papel do terceiro facilitador da negociação. Já no Capítulo 3, o artigo avalia a proposição da norma para a possível adoção do instituto inserido no atual ordenamento jurídico pátrio.

1. A Transação Tributária no Código Tributário Nacional (CTN) e na Lei no 13.988/2020

O Sistema Tributário Nacional é permeado por princípios constitucionais e da administração pública explícitos e implícitos, dentro eles, o princípio da indisponibilidade do interesse público e o princípio da legalidade.

A lei federal 9.784/1999 prescreve, em seu artigo 2º, dentre outros, que o princípio implícito da indisponibilidade do interesse público¹⁴ deixou de ser um valor

¹⁴ “Artigo 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: (...)

absoluto no sistema constitucional em razão da necessária relativização para atender aos interesses coletivos e sociais atuais, especialmente aos direitos individuais e garantias constitucionais do cidadão. Não poderia ser diferente ao se observar o rol de garantias aos indivíduos insculpido na Constituição Federal de 1988 (CF/88), introduzindo pilares de direitos individuais, dentre outros, tal como a segurança jurídica e o acesso à jurisdição.

Assim, ao se buscar transacionar o patrimônio público, a sua disponibilidade “pode ser de mais interesse da coletividade do que a sua preservação”¹⁵, o que justifica a existência de uma série de meios de negócios jurídicos fixados pela Administração Pública com o particular, como no caso de contratações públicas (artigos 65 e 79 da Lei nº 8.666/1993) e nos acordos para recomposição do equilíbrio econômico-financeiro em uma licitação. No mesmo giro, há autorização legal para fixação de acordos em sanções do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (artigo 53 da Lei nº 8.884/94) e termo de ajustamento de conduta, conforme o artigo 79-A da Lei nº 9.605/1998, denominada Lei de crimes ambientais.

Da mesma forma, há previsão na Lei nº 9.469/1997 para realização de acordos visando à prevenção ou resolução de conflitos envolvendo o Poder Público, além de dispensa de recursos e da propositura de ações pela Advocacia Pública Federal. Os referidos diplomas se alinham à autorização dos representantes judiciais da Fazenda Pública para conciliarem, transigirem ou até desistirem de processos da competência dos Juizados Especiais (Leis nºs 10.259/2001 e 12.152/2009).

Deveras, a indisponibilidade do interesse público não pode se confundir com algo intocável, que não admite uma autocomposição com particulares, pois os conceitos de “indisponibilidade” e “interesse público” não se anulam entre si.

No caso do macrossistema tributário, a perpetuação de uma disputa judicial por décadas e a manutenção de montantes ilimitados de créditos irrecuperáveis já não se mostram alinhados com os interesses sociais atuais, assim como o prejuízo coletivo de

II - atendimento a fins de interesse geral, vedada a renúncia total ou parcial de poderes ou competências, salvo autorização em lei.”

¹⁵ Cf. DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. As possibilidades de arbitragem em contratos administrativos. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-24/interesse-publicopossibilidades-arbitragem-contratos-administrativos2>. Acesso em: 25 out. 2022.

uma demora na prestação jurisdicional que atinge milhões de processos, culminando em ferir valores sociais fundamentais, como a dignidade da pessoa humana.

Mas não é só. O interesse coletivo não pode se limitar ao prejuízo de seus próprios princípios, tais como o da finalidade, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, e eficiência, somados aos princípios constitucionais gerais do sistema tributário nacional¹⁶ discriminados no art. 145 da CF/88, tais como o da simplicidade, transparência, justiça tributária e cooperação.

A celeridade e a duração razoável do processo passaram a compor a centralidade do Direito Tributário e Processual Tributário, tornando a jurisdição com vocação impositiva, a última alternativa de resolução de conflitos, ao combinar a autocomposição ao atual modelo de justiça tributária¹⁷.

Por outro lado, o crédito tributário possui um *status* semelhante de indisponibilidade por decorrer de obrigação fixada em lei (artigos 157 a 161 do CTN).

Assim, a Administração Tributária tem a obrigação de lançar e exigir o tributo do sujeito passivo da obrigação tributária¹⁸, considerando que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. Mas, apesar disso, essa atuação mandatória não desnatura *per se*, a possibilidade de ser entabulada uma transação tributária na esfera federal.

Deveras, o princípio da legalidade aplicável ao Direito Tributário é preservado em caso de aplicação de um dos métodos alternativos de solução de controvérsia, sendo mantidos intocadas as hipóteses de incidência, lançamento tributário e demais passos que antecedem à cobrança do crédito tributário, que são legalmente indisponíveis para

¹⁶ Introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023, aprovada por ocasião das discussões da reforma tributária brasileira.

¹⁷ Cf. MACHADO. Carlos Henrique. Modelo multiportas no direito tributário brasileiro. Tese de Doutorado apresentada para Universidade Federal de Santa Catarina, sob orientação do Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar. 2020. P. 9.

¹⁸ “Art. 142 do CTN. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”.

formatar a obrigação tributária entre Particular e Estado, nos termos abaixo indicados por Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares¹⁹:

Veja-se, especificamente em se tratando de matéria tributária, a obrigação depende exclusivamente de lei. Ou seja, somente a lei poderá, dentro dos limites de competência, estabelecer os critérios de incidência nas situações fato, definindo as situações tributáveis.

Logo, a definição da incidência constitui opção política sobre a qual somente o legislador poderá dispor.

Esse é, portanto, o processo de formação da obrigação tributária, adotada pelo Código Tributário Nacional. Isso, frise-se, em nada é alterado pelo método alternativo – a mediação, ou seja, não é possível dispor sobre a hipótese de incidência por meio desse método. (...) Portanto, não está vedada a aplicação de método alternativo para resolução de conflitos nas demandas tributárias, no caso, a mediação, em decorrência da indisponibilidade do interesse público, pois a negociação em si será para a liquidação de uma obrigação tributária já definitivamente formalizada nos exatos termos da lei, o artigo 142 do CTN.

Adicionalmente, o artigo 3º do CTN esclarece que a indisponibilidade do tributo está na obrigação da Administração Pública em proceder à sua fiscalização e arrecadação, sendo o caráter pecuniário do crédito tributário a sua parcela de disponibilidade do tributo²⁰. Ademais, a indisponibilidade do crédito tributário não se traduz em um princípio universal de “indisponibilidade do tributo”, considerando que o próprio CTN prevê a possibilidade de transacioná-lo em hipóteses previamente previstas em lei ordinária, conforme se reproduz abaixo:

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 consequente extinção de crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

¹⁹ Cf. SOARES. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. A mediação em matéria tributária. Tese de Doutorado apresentada para Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Profª Drª. Isabela Bonfá de Jesus. 2021. P. 171.

²⁰ Cf. 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, v. 4, n. 2, p. 88 – 106, Porto Alegre, 2018.

Assim, os métodos alternativos tomam lugar como um meio garantidor de atingimento do interesse público nos casos em que há claro interesse da Administração Tributária em firmar acordos com base em norma legal autorizadora.

Uma vez existente a autorização legal e avaliado o interesse coletivo da administração pública em transigir o crédito tributário, há a possibilidade de fixação de negociações com créditos tributários em cobrança para viabilizar a redução do estoque de medidas administrativas e judiciais em curso.

É o exemplo de transação tributária formalizada para a resolução de cobranças no valor global de R\$ 10 bilhões em créditos tributários, classificados como de baixa recuperação ou de cobrança inviável, e R\$ 1,8 bilhão em créditos de pequeno valor em contencioso²¹.

Destarte, ainda que os valores pagos pelos contribuintes sejam inferiores ao originalmente cobrados, o interesse público está alinhado com a criação de medidas alternativas visando receber parte de créditos considerados inviáveis para reduzir o estoque de créditos tributários de baixo valor, que acabam muitas vezes, representando um alto custo de cobrança para a máquina pública, caso mantidos até ulterior disputa nos tribunais.

Em 2022, estudos realizados pelo Insper em conjunto com o CNJ, demonstraram que em média, o percentual de valores em litígio em relação ao faturamento anual das empresas é de 57% no Brasil e de 3,33% em todos os outros países em que atuam, e do total de processos tributários das empresas, em média, 98,7% são brasileiros e 1,3% é de outro país. Isso permite confirmar o distanciamento do Brasil em relação a outros países quanto aos elevados índices de litigiosidade tributária.²²

Em 2024, por meio da Portaria nº 280 de 04/09/2024²³, o CNJ instituiu a Rede Nacional de Tratamento Adequado da Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário cuja

²¹ Cf. OLIVON. Beatriz. Receita Federal regulamenta transação para débitos de pequeno valor e irrecuperáveis. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/09/01/receita-federal-regulamenta-transacao-para-debitos-de-pequeno-valor-e-irrecuperaveis.ghtml>. Acesso: 25.jun.2025.

²² INSER. Justiça Pesquisa, 5ª edição. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**, p. 21. , CNJ, Brasília 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/05/sumario-contencioso-tributario.pdf>. Acesso em: 10 jun.2025.

²³ Rede Nacional de Tratamento Adequado da Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário. Portaria Nº 280 de 04/09/2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5723> Acesso em: 10 jun.2025.

finalidade é a de: I – propiciar a cooperação entre o ambiente tributário administrativo e judicial, com o objetivo de aplicar, de modo uniforme, a legislação tributária, a observância aos precedentes em matéria tributária e a solução adequada de conflitos tributários; II – propor protocolos institucionais para intercâmbio de informações, de provas e diligências e de ações de assistência e orientação aos contribuintes, priorizando a transparência ativa e a cooperação; III – propor protocolos institucionais entre o Poder Judiciário local e os entes federativos alocados na respectiva circunscrição, com o propósito de firmar a aderência a temas e entendimentos com os quais se vincularão; IV – promover acompanhamento estatístico e em tempo real da litigiosidade tributária, com a utilização de banco de dados para monitoramento de resultados; V – compilar e divulgar informações sobre ações de combate à alta litigiosidade tributária existentes no país e sobre o desempenho de cada uma; VI – estimular formas de prevenção e desjudicialização de demandas tributárias; e VII – identificar boas práticas relativas ao tratamento adequado de conflitos tributários.

Como se observa, torna-se mais racional receber uma parcela do crédito irrecuperável do que mantê-lo indefinidamente como ativo irrecuperável. Assim, considerando as limitações estruturais da autoridade fiscal, suas procuradorias e o judiciário, especialmente no contingente de servidores e demais recursos financeiros aplicados nesse setor, faz-se necessário endereçar medidas para a racionalização do foco de atuação de todos, para a resolução de disputas judiciais. Com isso, resolve-se aquelas cujo valor seja reduzido e, direciona-se o foco para controvérsias fiscais de relevante interesse econômico e social.

Como se pode observar, a transação envolve dois interesses em conflito: o interesse público, especialmente no esqueleto de receber o crédito tributário, e o do administrado, diante de seus múltiplos interesses patrimoniais e processuais em conflito.

A possibilidade da transação tributária, com conteúdo e alcance previstos em lei, objetiva preservar a arrecadação fiscal e proteger o interesse público direto e coletivo, especialmente ao viabilizar o ato de transigir focado em atender a ordem pública e aos limites do princípio da legalidade.

É neste particular, que o instituto da transação tributária possui um núcleo relativo à possibilidade de renúncia por “concessões mútuas” pelas partes, nos limites de uma prévia autorização legal, em alinhamento ao interesse público e a preservação dos interesses sociais e coletivos²⁴.

À luz do arcabouço principiológico acima referido, a Lei nº 13.988/2020 estabeleceu os parâmetros para a fixação dos termos de transação tributária na esfera federal, prevendo as modalidades por (i) proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa e contencioso administrativo fiscal e, (ii) por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor, firmando-se o acordo “sempre que, motivadamente, entender que a medida atende ao interesse público,” à luz do artigo 171 do CTN²⁵.

Dessa forma, os limites para redução do crédito tributário são balanceados no corpo da mesma lei, como, por exemplo, o percentual máximo de desconto sobre o montante cobrado, a possibilidade de quitação com outras hipóteses que vão além do pagamento em dinheiro (ex: precatórios, prejuízo fiscal e base negativa) e prazo para sua quitação. Para tanto, destaca-se a redação:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

II - o oferecimento de prazos e formas de pagamento especiais, incluídos o diferimento e a moratória; e

III - o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e de constrições.

IV - a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), na apuração do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da CSLL, até o limite de 70%

²⁴ O Código Civil, em seu artigo 840, referenda o ajuste entre as partes em transação como sendo “lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

²⁵ “Art. 1º Esta Lei estabelece os requisitos e as condições para que a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária.

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

(...)

§ 5º A transação de créditos de natureza tributária será realizada nos termos do art. 171 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional)”.

(setenta por cento) do saldo remanescente após a incidência dos descontos, se houver; (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

V - o uso de precatórios ou de direito creditório com sentença de valor transitada em julgado para amortização de dívida tributária principal, multa e juros. (Incluído pela Lei nº 14.375, de 2022)

(...)

§ 2º É vedada a transação que:

I - reduza o montante principal do crédito, assim compreendido seu valor originário, excluídos os acréscimos de que trata o inciso I do caput deste artigo;

II - implique redução superior a 65% (sessenta e cinco por cento) do valor total dos créditos a serem transacionados; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

III - conceda prazo de quitação dos créditos superior a 120 (cento e vinte) meses; (Redação dada pela Lei nº 14.375, de 2022)

(...)

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

Ademais, em razão da possibilidade de renúncia parcial da cobrança de créditos fiscais pela transação tributária, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares esclarece que os descontos previstos na Lei nº 13.988/2020 não fere a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), diploma este que não pode ser considerado um limite legal à formalização de resoluções extrajudiciais de conflitos pela autoridade fiscal.²⁶

Se houvesse um outro limite na possibilidade de redução do montante cobrado além daquele previsto na Lei nº 13.988/2020, o próprio CTN, em seu artigo 172, adiante reproduzido, não permitiria a remissão parcial ou total de créditos tributários:

Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I - à situação econômica do sujeito passivo;

²⁶ “Ou seja, a aplicação dos métodos de solução de conflitos previstos no CPC, mais especificamente a mediação, entre a Fazenda Pública e os contribuintes, não implicará afronta à referida LRF, pois: a) a LRF não veda qualquer tipo de composição entre as partes (sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária); b) o artigo 171 do CTN autoriza, conforme lei específica, a celebração, entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da obrigação tributária, de transação (no seu sentido lato de negociação, em que se inclui a mediação) que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção de crédito tributário; c) a lei exigida pelo artigo 171 do CTN já existe: é a lei que regula a mediação, a Lei 13.140/2015; d) essa negociação, nos termos do artigo 156, III, do CTN, implica extinção do crédito tributário.” Cf. SOARES. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. A mediação em matéria tributária. Tese de Doutorado apresentada para Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Profª Drª. Isabela Bonfá de Jesus. 2021. P. 98.

II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III - à diminuta importância do crédito tributário;

IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Dessa forma, embora os limites de renúncias fixados pela norma de regência sejam claros e objetivos, as transações individuais demandam intensos debates entre os polos em negociação do *quantum* de benefícios, garantias prestadas, amplitude do montante transacionado, suas renúncias e o modo de cumprimento da obrigação.

Assim, um contribuinte poderá propor, por exemplo, acordo de Transação Individual com base no regramento disposto na Portaria PGFN nº 6.757/2022, pleiteando (i) a aplicação de descontos aos débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela PGFN, (ii) a utilização de créditos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), (iii) o parcelamento em até 120 meses, (iv) a substituição de ativos financeiros bloqueados por ativos imobiliários e por fim, (iv) a utilização de créditos líquidos e certos do contribuinte em desfavor da União, reconhecidos em decisão transitada em julgado sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS (Tema 69/STF).

Caso a PGFN não aceite alguns de seus pleitos, por exemplo, a liberação da garantia líquida (ativos financeiros) e o número de parcelas solicitadas para o parcelamento do débito fiscal, o impasse sobre as condições da proposta tornará frustrada a hipótese de resolução do conflito pela autocomposição.

No entanto, é possível que alguns dos itens propostos pelo contribuinte possam ser ajustados e reavaliados como uma forma mais favorável à União (ex. percentual de descontos), assim como alguns dos pontos resistidos pela PGFN possam ser flexibilizados (ex. optar por outra garantia mais líquida, como o seguro fiança), especialmente ao se atender os limites previstos na Lei nº 13.988/2020 e Portaria PGFN nº 6.757/2022.

É neste quadro de impasse que a figura de um terceiro facilitador na negociação toma lugar para estimular o entendimento sobre a formatação do acordo, em

consonância com a norma regulatória do modelo de transação. Assim, o objeto de negociação deve viabilizar o esgotamento de propostas de concessões mútuas, visando atingir a resolução do conflito.

2. Mediação como transação em sentido lato

O Código de Processo Civil (CPC), introduzido pela Lei nº 13.105/2015²⁷, editado após a elevação da celeridade e a duração razoável do processo como garantias fundamentais (Emenda Constitucional nº 45/2004), reforçou a necessária aplicação de métodos alternativos de resolução de conflitos no contencioso. O espírito de conciliação e mediação de conflito pelo magistrado não era novidade, pois encontrava fundamento no artigo 125, IV, da Lei nº 5.869/1973 (CPC revogado).

É importante notar que o atual CPC propõe o estímulo a conciliação, mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos extra ou judicialmente, por todos os participantes e intervenientes do conflito, inclusive ao Estado.

No mesmo ano de aprovação do CPC atual, foi editada a Lei nº 13.140/2015, que dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, inclusive regulando acordos sobre direitos disponíveis e indisponíveis.

Assim como a transação, a mediação possui contorno jurídico de direito privado, permitindo negociar até se encontrar uma forma autocompositiva de resolução do litígio, mas, na seara tributária, o instituto precisa ser adaptado em razão de a Fazenda Pública depender de lei específica para transacionar. Como se observa, há uma lei ordinária aplicável como fio condutor para a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

²⁷ “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 juizes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial”.

Na mediação, “uma terceira pessoa, neutra e imparcial, facilita o diálogo entre as partes, para que elas construam, com autonomia e solidariedade, a melhor solução para o conflito”²⁸. Assim, o terceiro imparcial²⁹ dialogará com as partes em conflito, tentando afastar o natural inconformismo existente em suas pretensões resistidas e, de forma a buscar um consenso sobre a desnecessidade de manter a atual disputa, buscará lograr um acordo entre os litigantes por meio de concessões mútuas.

A dicção do artigo 171 do CTN direciona a promoção da extinção de conflitos de natureza tributária e dá contornos à autocomposição como solução de conflitos, sendo possível sustentar que a mediação pode ser considerada uma “modalidade” de transação ao passo que um mediador buscará facilitar a negociação entre as partes para atingir a autocomposição (transação)³⁰.

Pelos contornos da aplicação da transação tributária como forma de resolução de conflitos pela composição entre as partes, a mediação preenche todos os requisitos necessários para caracterização do instituto da transação no seu sentido lato, especialmente por visar a celebração de uma composição com concessões mútuas pelas partes em litígio.

Neste giro, o objetivo da mediação é aproximar ou reaproximar as partes para um diálogo, sendo as partes os verdadeiros polos decisores da fixação de um acordo. Como o mediador é um terceiro que não interfere na solução do conflito, as partes conversam e decidem diretamente como serão os termos do acordo, sendo essas (partes) as responsáveis pela solução do litígio. Ao contrário, por exemplo, de uma

²⁸ Cf. CNJ. Conciliação e mediação. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoes/conciliacao-e-mediacao/>. Acesso: 26.jun.2025.

²⁹ Cf. Art. 2º da Lei nº 13.140/2015 e seus incisos: “A mediação será orientada pelos seguintes princípios: I - imparcialidade do mediador; II - isonomia entre as partes; III - oralidade; IV - informalidade; V - autonomia da vontade das partes; VI - busca do consenso; VII - confidencialidade; VIII - boa-fé”.

³⁰ “(...) a mediação se insere na modalidade de transação tributária nos termos da lei a que se refere o art. 171 do CTN, transcrito anteriormente, mas que tem outros contornos. De fato, na transação há a autocomposição. Na mediação, a composição é intermediada por um terceiro neutro, cuja função é exatamente promover a solução do conflito. Na transação as partes se “resolvem” sozinhas. (...) Assim, em um sentido macro, a mediação pode ser uma “modalidade” da transação, autorizada pelo CTN em matéria e sem qualquer impeditivo na Carta Magna.” Cf. SOARES. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. A mediação em matéria tributária. Tese de Doutorado apresentada para Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Profa Dra. Isabela Bonfá de Jesus. 2021. P. 103.

arbitragem e um julgamento na esfera judicial, os interesses em conflito serão alvo de uma decisão para pôr termo a disputa.

Diferentemente da conciliação, aplicável nas ações que não houver vínculo entre as partes, o conciliador pode sugerir soluções ao acordo, mas, na mediação, sua aplicação se direciona aos casos em que as partes possuem vínculos jurídicos duradouros, com objetivo de restabelecer o diálogo e permitir que elas proponham soluções para o caso³¹.

Nesse sentido, o parágrafo 3º do artigo 165 do CPC vigente e a seguir reproduzido, referenda o citado papel do mediador para, de forma indireta, auxiliar as partes identificarem por si próprias a solução consensual do seu conflito:

§ 3º O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará aos interessados a compreenderem as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos.

Os artigos 334 e 359 do mesmo CPC evidenciam a importância da mediação como medida de composição entre as partes, sendo oportunizada etapas processuais para que se estimule a negociação entre as partes, inclusive quando a parte for a União, destacando-se que o juiz buscará conciliar as partes antes de dar início aos procedimentos jurisdicionais de resolução de conflito, sem prejuízo do emprego de outros métodos de solução consensual de conflitos, em especial, a mediação.

Por sua vez, ao regulamentar o instituto da mediação, a Lei nº 13.140/2015 dá contornos à figura do mediador ao determinar que esse ator deverá conduzir “o procedimento de comunicação entre as partes, buscando o entendimento e o consenso e facilitando a resolução do conflito”³². A atuação do mediador, no texto em vigor (Lei nº 13.140/2015), poderá tomar lugar na fase pré-processual e na fase judicial, sendo o mediador designado pelo tribunal ou escolhido pelas partes.

³¹ Cf. MACHADO. Carlos Henrique. Modelo multiportas no direito tributário brasileiro. Tese de Doutorado apresentada para Universidade Federal de Santa Catarina, sob orientação do Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar. 2020. P. 213.

³² Cf. § 1º do art. 4º da Lei nº 13.140/2015.

Na mediação extrajudicial da Lei nº 13.140/2015, o mediador poderá ser qualquer pessoa capaz que tenha a confiança das partes e seja capacitada para fazer mediação, como, por exemplo, as mediações firmadas em câmaras privadas.

Por sua vez, na mediação judicial, poderá atuar como mediador a pessoa com a capacidade e formação descritas no art. 11 da Lei nº 13.140/2015 (formação superior e capacitação na formação de mediadores), como, por exemplo, atuar nas semanas de estímulo à conciliação e mediação promovidas pelo CNJ.

Em relação aos conflitos em que são partes a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, as unidades federadas poderão se valer da mediação em suas câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, especialmente para “avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público³³”.

Por sua vez, o art. 174 do CPC³⁴ prevê que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo.

Importante notar que o escopo da mediação, na esfera pública indicada, nos termos dos artigos 34 e 38 citados abaixo, da Lei nº 13.140/2015, focaliza a possibilidade de aplicação dos métodos alternativos de resolução de controvérsias para disputas pela administração pública. Apesar disso, impede “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” sobre tributos administrados pela RFB ou, a créditos inscritos em dívida ativa da União:

Art. 34. A instauração de procedimento administrativo para a resolução consensual de conflito no âmbito da administração pública suspende a prescrição.

³³ Cf. Inciso III do Art. 32 da Lei nº 13.140/2015.

³⁴ “Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como:

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

II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública;

III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta”.

§ 1º Considera-se instaurado o procedimento quando o órgão ou entidade pública emitir juízo de admissibilidade, retroagindo a suspensão da prescrição à data de formalização do pedido de resolução consensual do conflito.

§ 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. 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;

(...)

a) a submissão do conflito à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União implica renúncia do direito de recorrer ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

b) a redução ou o cancelamento do crédito dependerá de manifestação conjunta do Advogado-Geral da União e do Ministro de Estado da Fazenda.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não afasta a competência do Advogado-Geral da União prevista nos incisos VI, X e XI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, e na Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. (g.n.)

Embora a Lei nº 13.140/2015, em seu artigo 3º, permita a possibilidade de mediar direitos indisponíveis e transigíveis, não reconhece a possibilidade de se criar câmaras de prevenção e resolução de conflitos para entabular acordos em se tratando de matéria tributária, considerando a redação dada ao inciso I do artigo 38 acerca da impossibilidade da aplicação das fórmulas de solução de conflitos que estão previstas nos incisos II e III do artigo 32³⁵.

No entanto, Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco Soares indica que a lei exigida pelo artigo 171 do CTN para transacionar é a Lei nº 13.140/2015, possibilitando que a administração e o particular firmem acordos para resolução de conflitos, sendo essa (Lei nº 13.140/2015) “a lei vindicada pelo citado artigo 171”³⁶.

³⁵ “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:

(...)

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”.

³⁶ “De fato, a transação tratada pelo referido dispositivo complementar deve ser entendida como uma negociação no seu sentido abrangente, em que se inclui, sem sobra de dúvidas, a mediação. Dessa forma, a Lei 13.140/2015, que dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, já vigente quando da edição do atual CPC, é a lei vindicada pelo citado artigo 171.” Cf. SOARES. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. A mediação em matéria tributária. Tese de Doutorado apresentada para Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Profª Drª. Isabela Bonfá de Jesus. 2021. P. 173.

Na mesma linha, Carlos Henrique Machado, ao delimitar o objeto da mediação da Lei nº 13.140/2015, sustenta a possibilidade de formalização da autocomposição em matéria tributária com base no mesmo diploma:

No campo da tributação, a Lei Federal nº 13.140, de 2015, é bastante confusa e aparentemente contraditória. Primeiramente, estabelece que a instauração de procedimento administrativo destinado à resolução consensual de conflitos no âmbito da administração suspende a prescrição, aplicando-se o disposto no Código Tributário Nacional, porém, no que tange à suspensão da prescrição, quando se tratar de matéria fiscal (art. 34). Posteriormente, não obstante, nas hipóteses em que a controvérsia jurídica seja relativa aos tributos de natureza federal, estabelece que não se aplica a faculdade de criação das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos para avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, nos casos de controvérsias entre particulares e pessoas jurídicas de direito público (art. 38, I, c/c art. 32, II). Nesse caso, permanecem inalteradas as possibilidades da autocomposição dos conflitos em matéria tributária.

Assim, considerando a possibilidade de uma alteração pontual na Lei nº 13.140/2015, a fim de permitir a realização de mediação no âmbito federal em câmaras de conciliação para questões pré-judiciais, como é o caso da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Advocacia-Geral da União (CCAF), e, em juízo, em questões judiciais presidida por um juiz federal, o presente texto avaliará criticamente a integração da mediação no procedimento da transação tributária individual.

3. A mediação como elemento facilitador da formalização de uma transação tributária

Como indicado no Capítulo 2, a mediação busca atingir a resolução de uma controvérsia por meio de concessões mútuas, como uma verdadeira transação em sentido lato, conforme previsão do artigo 171 do CTN. Por outro lado, há norma legal regulamentadora da mediação na legislação federal (Lei nº 13.140/2015), viabilizando a sua consecução como método alternativo de resolução de conflitos entre administração pública e particulares.

Uma vez existente uma disciplina ético-profissional à mediação aplicável à administração pública (Lei nº 13.140/2015) e existindo um limite normativo específico sobre o objeto transacionado entre as partes (Lei nº 13.988/2020), a mediação viabiliza

o diálogo entre a União e contribuintes em vista de facilitar a compreensão interpartes, gerando celeridade na consecução da transação tributária individual.

Assim, os dois polos outrora em litígio poderão formular um plano de liquidação do débito mais apropriado para alcançar, ao mesmo tempo, os benefícios máximos para a Administração Pública e para o particular.

Por outro lado, o facilitador da composição poderá separar “questões, interesses e sentimentos a serem abordados passo-a passo, em conformidade com as técnicas desse método autocompositivo que são de eficácia estatisticamente comprovada e internacionalmente reconhecida”³⁷.

Assim, o mediador, como elemento facilitador da transação tributária, poderá tomar lugar após a tentativa frustrada de autocomposição pela sistemática ordinária da transação tributária, como é o caso da transação individual prevista na Portaria nº 9.917/2020 e Portarias PGFN nº 33/2018 e 6.757/2022.

Caso as partes não logrem êxito na negociação dos termos de suas propostas, é possível delimitar duas fases distintas para atuação do mediador: na fase pré-judicial, o terceiro facilitador poderá colaborar nos casos anteriores à cobrança judicial, em vista à dinâmica mais potente para resolver o conflito pré-jurisdição, e, nos casos já ajuizados, o juízo, ou o conciliador definido pelas normações do CNJ, fará o papel de facilitador da transação individual³⁸.

Assim, a disciplina prevista na Lei nº 13.140/2015 poderá direcionar o método de resolução de conflitos previsto nos artigos 32 a 34, formalizando-se uma segunda rodada de negociações com a intermediação do mediador em câmaras de mediação formadas pela PGFN e RFB. É nesse ponto que a criação de uma norma especial à transação tributária federal individual não implicará em uma ampla modificação no artigo 38 da Lei nº 13.140/2015, permitindo assim, a formalização de câmaras tributárias para resolução de resistência às propostas individuais. Essa formalização pode ser feita por atendimento presencial, ou pela possibilidade de utilização de recursos eletrônicos

³⁷ Cf. SOARES. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. A mediação em matéria tributária. Tese de Doutorado apresentada para Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Profª Drª. Isabela Bonfá de Jesus. 2021. P. 173.

³⁸ É importante notar que a representação da Fazenda Pública se fará por um advogado público, com poderes para transigir.

para aproximar as partes na busca de uma composição, especialmente ao se refletir na dimensão territorial nacional e na ausência de representação da procuradoria em alguns municípios.

Por outro lado, o mediador que for atuante nas câmaras de mediação, terá especialidade sobre a matéria em debate (transação tributária e seus limites normativos). Com isso, poderá desmistificar eventual conceito equivocado do particular sobre a extensão dos benefícios da transação aplicáveis ao caso concreto.

Assim, a resistência do particular, especialmente acostumado com acordos amoldados ao regime de anistias gerais (Refis), restará solucionada ao se convalidar um entendimento sobre os limites da Lei nº 13.988/2020 e respectivas portarias regulamentadoras.

Já na resolução de conflitos ajuizados, instado por uma das partes no caso de frustração das tratativas de negociação de uma transação individual, o juiz convocará as partes para a realização de uma audiência de conciliação, na forma do art. 334 do CPC, sem prejuízo dos tribunais se socorrerem da disciplina prevista na Lei nº 13.140/2015, no sentido de se valer de um mediador não togado para a condução da composição entre as partes, em razão do alto volume de processos.

Assim, como a mediação pode ser incluída no conceito de transação em sentido lato, há uma dispensa de se editar ou alterar lei complementar para incluir um dispositivo específico que trate da referida mediação, especialmente no caso do CTN, em vista de sua previsão no artigo 171.

Nessa mesma linha, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a desnecessidade de edição de lei complementar para dispor sobre suspensão e extinção do crédito tributário na hipótese (ADI 2405/RS), evidenciando a possibilidade de aplicação da mediação com base nos dispositivos já vigentes.

No entanto, considerando a redação dada ao inciso I, do artigo 38 da Lei nº 13.140/2015, a edição de uma norma específica para a transação tributária federal permitirá afastar qualquer discussão no sentido de a mediação tomar lugar no curso de um procedimento resolutório de transação tributária, especialmente ao se direcionar um dispositivo específico para a Lei nº 13.988/2020.

Por outro lado, a Lei nº 13.988/2020 possui disciplina específica a título de representação para o proponente da proposta individual e limites de aprovação, além de convalidar um arcabouço normativo consolidado para aplicação do instituto da transação tributária, no caso de resolução de negociações individuais.

Neste sentido, o acréscimo de um artigo específico sobre mediação no curso da transação tributária na Lei nº 13.988/2020 poderá ser centrado na seguinte redação:

Art. 14-A. Aplica-se a mediação prevista nos artigos 32 a 34 da Lei nº 13.140/2015, na negociação dos termos da fixação de uma transação tributária individual.

§ 1º Em caso de rejeição de proposta apresentada na modalidade individual, a parte proponente poderá suscitar a mediação para negociação com um mediador, definidos na forma da Lei nº 13.140/2015.

§ 2º A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional e Secretaria da Receita Federal regulamentarão a criação de câmaras de mediação e seus regulamentos, garantindo a legalidade e tratamento isonômico entre os sujeitos passivos em condição de equivalência.

§ 3º Os créditos tributários ajuizados e submetidos a uma negociação de transação tributária individual frustrada poderão ser mediados em juízo na forma do art. 334 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015) e resoluções do Conselho Nacional de Justiça.

Importante notar que a resolução consensual deve implicar em uma solução isonômica entre contribuintes, afastando-se eventual benefício a determinado interessado ou, direcionar uma resolução descompassada para situações jurídicas equivalentes entre contribuintes.

4. Conclusão

Os meios alternativos de solução de disputas tributárias tomam lugar como forma de convalidar um desejável descongestionamento do Poder Judiciário, atualmente afogado em executivos fiscais incobráveis e processos baseados na cultura da alta litigiosidade tributária nacional.

O quadro anacrônico de disputas tributárias, revestido em milhões de processos ativos, possui como foco uma questão eminentemente pecuniária, sendo os polos em litígio resistentes sob uma perspectiva econômica do debate. Sob esse prisma, os interesses disponíveis das partes poderão ser alvo de uma transação, especialmente

direcionada para filtrar disputas que possam ser alvo de uma composição entre as partes e deixar sob a tutela jurisdicional, aquelas controvérsias que dependam de um julgamento.

O CTN prevê a transação tributária como um meio de resolução de controvérsias tributárias, apontando a mediação como uma forma de transacionar a disputa em curso pelos litigantes, extra e judicialmente.

Assim, sendo a referida mediação uma espécie de transação em seu sentido lato, na forma do artigo 171 do CTN, o terceiro facilitador do acordo entre as partes, nos termos da disciplina prevista na Lei nº 13.140/2015, impulsiona as partes até o esgotamento de todo o potencial de concessões mútuas para a formalização de uma transação.

Nesse sentido, a Lei nº 13.140/2015 já incorpora a necessária densidade principiológica, normatizando a aplicação da mediação quando a Fazenda Pública Federal for um dos polos na relação jurídica em conflito.

Da mesma forma, a Lei nº 13.988/2020 prevê os limites normativos para a extensão das concessões por parte da Fazenda Pública Federal, na possibilidade de negociação para atingimento de uma transação tributária individual.

Por fim, o CPC socorre a Lei nº 13.140/2015, para a aplicação da mediação no curso de processo judicial, cujo objeto possa ser transacionado pela União.

Conforme demonstrado no presente trabalho, a mediação afeta à resolução de uma controvérsia jurídico-tributária em uma transação, atende ao espírito de obter a conjugação dos melhores interesses e benefícios para a Administração Pública e para o particular, sendo o terceiro, isento e independente, um facilitador que deve afastar eventuais estigmas e sentimentos estranhos aos interesses autocompositivos das partes.

O diálogo reaberto entre os litigantes poderá conduzir a um esforço de entendimento sobre os limites de suas concessões mútuas, em especial ao endereçar um elemento cooperativo desejável entre todos que perquirem uma resolução célere de controvérsias tributárias e respectivo desafoamento do contencioso tributário atual.

Nessa linha, o endereçamento de um artigo específico na lei da Transação Tributária (Lei nº 13.988/2020) busca ampliar a capacidade de resolução de controvérsias tributárias já amadurecida com a experiência bem-sucedida da PGFN, quando das negociações de acordos individuais sobre créditos tributários com os contribuintes.

A alteração da norma proposta dispensa a edição ou alteração de uma lei complementar, justamente por se basear na própria previsão do artigo 171 do CTN. Adicionalmente, eventual lacuna que se possa surgir poderá ser sanada pelo conteúdo da Lei nº 13.140/2015, apenas alterando a disposição, por norma específica, da impossibilidade da mediação ser realizada em câmaras de mediação reguladas pela PGFN e RFB.

Assim, a mediação suscitada pelas partes (União e contribuintes) deve tomar lugar após a frustração de uma negociação que tenham formulado, anteriormente.

Nesse caso, a proposição normativa referendará que o mediador atue em uma ou mais rodadas de entendimento entre as partes, tanto na fase pré-judicial, quanto na judicial, conforme descrito nos artigos 32 a 34 da Lei nº 13.140/2015.

Com relação à fase pré-judicial, a transação tributária poderá tomar lugar em uma câmara de mediação perante a PGFN e a RFB. A criação de câmaras e respectivos regulamentos devem ser disciplinados por normas infralegais dos citados órgãos. É desejável que as negociações entre as partes sejam realizadas com recursos digitais, ampliando-se o número de negociações e racionalização dos recursos humanos e técnicos, para tornar viável sua aplicação no atual cenário da atual estrutura tributária brasileira.

Com relação à transação tributária com a mediação em juízo, no mesmo sentido, deverá ser conduzida pelo juízo que preside a controvérsia tributária, sendo possível a atuação de um mediador não togado, na forma da Lei nº 13.140/2015 e pelo CNJ.

Por fim, não é demais destacar que os limites normativos para a persecução de uma resolução de composição de controvérsias na esfera tributária federal já possuem uma disciplina com densidade normativa necessária para conduzir as partes a um acordo, qual seja, a Lei nº 13.988/2020.

O papel do mediador não será limitado apenas a conduzir as partes ao máximo de confluência patrimonial de suas possibilidades na negociação, mas para, além disso, poderá descortinar pré-conceitos sobre os limites de redução dos débitos da transação tributária aos contribuintes, além de assistir a Fazenda Pública no entendimento verdadeiro sobre a capacidade contributiva do contribuinte, em cada caso concreto.

Referências

BASSO. Bruno Bartelle. *Consensualidade no Direito Tributário. Reflexões acerca da sua admissibilidade no atual modelo de cooperação processual*. São Paulo: Ed. Dialética. 2021.

BRASIL. Lei 13.105/2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso: 26.out.2022.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm. Acesso: 26.out.2022.

BRASIL. Lei nº 13.140/2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13140.htm. Acesso: 26.out.2022.

BRASIL. *Conselho Nacional de Justiça*. Conciliação e mediação. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/conciliacao-e-mediacao/>. Acesso: 26.out.2022.

BRASIL. *Conselho Nacional de Justiça*. Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/02/relatorio-contencioso-tributario-final-v10-2.pdf>. Acesso: 17.jun.2025. P. 29.

BRASIL. *Conselho Nacional de Justiça*. Resolução nº 471 de 31/08/2022. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2352572022090563168bd92af9c.pdf>. Acesso: 17.jun.2025.

BRASIL. *Conselho Nacional de Justiça*. Rede Nacional de Tratamento Adequado da Alta Litigiosidade do Contencioso Tributário. Portaria Nº 280 de 04/09/2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5723> Acesso em: 10 jun.2025.

BUIKA. Heloisa Leonor. *Mediação: Uma parajurisdição no sistema judicial brasileiro*. Tese de Doutorado, orientador Prof. Dr. José Carlos Baptista Puoli. Universidade de São Paulo. 2019.

CARNEIRO. Júlia Silva Araújo. *Possibilidade de negócio jurídico processual em matéria tributária: uma leitura da Portaria PGFN 360/18*. ARAUJO. Juliana Furtado e CONRADO. Paulo (Coords.). Edição do Kindle. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2019.

CJAMDR. *Relatório final*. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9198204&ts=1662471328151&disposition=inline>. Acesso: 17.jun.2025.

CONRADO. Paulo Cesar. *Negócio Jurídico Processual em matéria tributária e as Portarias PGFN 33/2018 (Art. 38) e 360/2018 (alterada pela 515/2018)*. ARAUJO. Juliana Furtado e CONRADO. Paulo (Coords.). Edição do Kindle. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2019.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *As possibilidades de arbitragem em contratos administrativos*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-set-24/interesse-publicopossibilidades-arbitragem-contratos-administrativos2>. Acesso em: 25 out. 2022.

INSPER - Instituto de Ensino e Pesquisa. Justiça Pesquisa, 5ª edição. *Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro*, p. 21. CNJ, Brasília 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/05/sumario-contencioso-tributario.pdf>. Acesso em: 10 jun.2025.

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, v. 4, n. 2, p. 88 – 106, Porto Alegre, 2018.

MACHADO. Carlos Henrique. *Modelo multiportas no direito tributário brasileiro*. Tese de Doutorado apresentada para Universidade Federal de Santa Catarina, sob orientação do Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar. 2020. P. 186-212.

MASSUD. Rodrigo G. N. *Negócio Jurídico Processual e Garantia em Execução Fiscal. in Inovações na cobrança do crédito tributário*. ARAUJO. Juliana Furtado e CONRADO. Paulo (Coords.). Edição do Kindle. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2019.

MENGARDO, Bárbara. *Mais de 1 milhão de contribuintes já optaram pela transação tributária*. Jota. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/coluna-barbara-mengardo/mais-de-1-milhao-de-contribuintes-ja-optaram-pela-transacao-tributaria-05102022>. Acesso: 17.jun.2025.

OLIVON. Beatriz. *Receita Federal regulamenta transação para débitos de pequeno valor e irre recuperáveis*. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/09/01/receita-federal-regulamenta-transacao-para-debitos-de-pequeno-valor-e-irrecuperaveis.ghtml>. Acesso: 25.out.2022.

PINTO. Rodrigo Alexandre Lazaro. *A Transação Tributária esperada após a Lei 13.998/2020*. Jusnavegandi. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/81409/a-transacao-tributaria-esperada-apos-a-lei-13-998-2020> . Acesso: 17.jun.2025.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria Municipal da Fazenda de Porto Alegre. *Porto Alegre é a primeira capital brasileira a ter mediação na área tributária*. Disponível em: <https://prefeitura.poa.br/smf/noticias/porto-alegre-e-primeira-capital-brasileira-ter-mediacao-na-area-tributaria>. Acesso: 17.jun.2025.

ROESE. Natália. *Mediação tributária ainda seria utopia?* Valor Econômico. 05/08/2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/08/05/mediacao-tributaria-ainda-seria-utopia.ghml>. Acesso: 17.jun.2025.

SOARES. Maria Helena Tavares de Pinho Tinoco. *A mediação em matéria tributária*. Tese de Doutorado apresentada para Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação da Profa Dra. Isabela Bonfá de Jesus. 2021.

Recebido em: 17/06/2025

Aprovado em: 01/09/2025