

O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E SUA RELEVÂNCIA NA POSITIVAÇÃO DE INSTRUMENTOS DE CONFORMIDADE FISCAL PELO FISCO FEDERAL: O NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

THE CIVIL PROCESS CODE AND ITS RELEVANCE IN THE POSITIVATION OF TAX COMPLIANCE INSTRUMENTS BY THE FEDERAL REVENUE: THE PROCEDURAL LEGAL BUSINESS AND THE TAX TRANSACTION

Yago Ryan Vasconcelos Gama¹

RESUMO: O objetivo desse artigo é apresentar os pilares do CPC de 2015, analisando a importância que essa nova legislação trouxe para a positivação de institutos de conformidade fiscal, como o negócio jurídico processual e a transação tributária, visando pôr um fim ao excesso de processos em matéria tributária pendentes no Poder Judiciário. Para tanto, analisa a doutrina e a legislação, além de dados do Poder Judiciário que demonstram o congestionamento dos processos em matéria tributária. Por fim, conclui-se que o CPC priorizou a efetividade, a cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão em desjudicializar os conflitos.

PALAVRAS-CHAVES: processo tributário; conformidade fiscal; Novo Código de Processo Civil.

ABSTRACT: The objective of the article is to present the pillars of the 2015 CPC, analyzing the importance that this new legislation brings to the approval of tax compliance institutes, such as procedural legal business and tax business, aiming at the end of the excess of processes in tax matters pending in the Judicial power. For this, it analyzes the doctrine and legislation, in addition to the Judiciary data that demonstrate the congestion of two processes in tax matters. Finally, it was concluded that the CPC prioritized effectiveness, cooperation between the subjects of the process and the attempt to de-judicialization of disputes.

KEYWORDS: tax process; tax compliance; New Code of Civil Procedure.

¹ Advogado. Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET/SP. Especialista em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas - FGV DIREITO SP. E-mail: yago@lvga.adv.br.

1 INTRODUÇÃO

Não é de hoje que se percebe um esforço, por parte da Administração Tributária Federal, para estimular o fim de litígios entre a Fazenda Pública e os contribuintes.

Para exemplificar tal assertiva, podemos elencar algumas medidas, tais como:

- a) a possibilidade de celebração de negócios jurídicos processuais, em matéria tributária, com edição das Portarias da PGFN nº 360/2018 e 742/2018, a teor do artigo 190 do Código de Processo Civil de 2015; e
- b) a celebração de transação tributária, à luz da Lei nº 13.988/2020, originária da Medida Provisória nº 899/2019.

No entanto, por que tão somente agora, com mais de cinquenta anos de edição do artigo 171 do Código Tributário Nacional, se há falar em transação tributária?

Já em relação aos negócios jurídicos processuais, por que só agora ocorreu sua regulamentação pela PGFN, se o Código de Processo Civil de 1973 abordava, em seu artigo 181, quanto à possibilidade de comum acordo entre as partes? Tudo bem que de forma mais modesta.

Assim, para responder essas perguntas, este artigo tem como estudo apresentar a importância que o atual Código de Processo Civil tem, a partir de sua edição, na tentativa de estimular o fim de litígios entre as partes, mormente entre o Fisco Federal e seus contribuintes, através da positivação de instrumentos como os negócios jurídicos processuais e a transação tributária, que ocasionam um alívio ao excesso de processos pendentes de solução no Poder Judiciário.

Para tanto, analisaremos a legislação e a doutrina acerca da matéria, além de trazermos dados acerca do congestionamento processual que atravessa atualmente o Poder Judiciário.

2 O PROCESSO (TRIBUTÁRIO) COMO CONSEQUÊNCIA DO CONFLITO DE INTERESSES ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

O direito é sistema, formado por normas jurídicas, que busca regular as condutas intersubjetivas, através de comportamentos que entende como desejado, para disciplinar a convivência entre os homens. Carvalho assim nos explica:

Revista da ESMAL, Maceió, n. 07/2022: e21011.

Assim sendo, as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador. Trata-se do direito posto, que aparece no mundo integrado numa camada de linguagem prescritiva. Produto do homem para disciplinar a convivência social, o direito pertence à região ôntica dos objetos culturais, dirigindo-se, finalisticamente, ao campo material das condutas intersubjetivas (CARVALHO, 2018, p. 226.)

Desse modo, como dito, para regular as condutas intersubjetivas, cabe ao direito delimitar o comportamento por ele desejado a ser praticado pelos administrados. Em relação ao direito tributário, especificamente, há um comportamento de levar dinheiro aos cofres estatais, para abastecimento do erário.

Nesse sentido, vejamos a lição de Ataliba:

O conteúdo essencial de qualquer norma jurídica é o seu mandamento principal. O conteúdo das normas tributárias, essencialmente, é uma ordem ou comando, para que se entregue ao estado (ou pessoa por ele, em lei, designada) certa soma de dinheiro. Em outras palavras: a norma que está no centro do direito tributário é aquela que contém o comando: “entregue dinheiro ao estado” (ATALIBA, 2018, p. 23).

Assim, o legislador, inclusive, para que seja levado dinheiro aos cofres públicos, elege outros comportamentos que irão desencadear essa obrigação (de levar dinheiro aos cofres públicos). Como por exemplo, temos os seguintes comportamentos elencados: “auferir renda”, “prestar serviços”, “auferir receita bruta”. São esses comportamentos, previstos no critério material da regra-matriz de incidência do Imposto sobre a Renda (IR), do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e da COFINS, respectivamente, que irão desencadear o recolhimento de tributo aos cofres públicos.

Quando falamos sobre a regra-matriz de incidência, temos que trata-se do núcleo do tributo, onde temos uma hipótese e uma consequência. Carvalho explica:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, ao final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição (CARVALHO, 2019, p. 267).

Na hipótese, há os critérios material, espacial e temporal, enquanto na consequência, há os critérios pessoal e quantitativo. Carvalho também explica:

Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no *descriptor* (hipótese) quanto no *prescriptor* (consequência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na

hipótese (*descriptor*), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (*prescritor*), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exigir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária (CARVALHO, 2019, p. 267).

Nesse passo, temos que a regra-matriz de incidência tributária é a norma de exigência do tributo. Então, uma vez praticado aquele comportamento previsto no critério material, em dado tempo e espaço, haverá uma consequência, que é levar uma importância pecuniária, ao sujeito ativo pelo sujeito passivo.

Contudo, nem sempre há uma voluntariedade do sujeito passivo em levar a importância pecuniária ao sujeito ativo. É diante do descumprimento de pagamento voluntário da importância pecuniária, que há a busca pelo Estado-Juiz, para aplicação de uma sanção, visando a obtenção da importância pecuniária perseguida. É aqui que se instaura o processo, originário de um conflito de interesses.

Temos, então, uma norma que institui o tributo (norma primária), e uma segunda norma, que se origina a partir do descumprimento da primeira, onde há um órgão judicial (norma secundária). Kelsen, ao analisar essa classificação, assim dispõe:

(...) se se pressupõe que cada norma jurídica geral seja a ligação de duas normas, das quais uma estabelece como devida uma certa conduta e a outra põe como devida a fixação de um condicional ato de coação por parte de um órgão judicial para o caso de violação desta norma (KELSEN, 1986, p. 68).

É a partir da instauração do processo, originário de um conflito de interesses, que se objetiva pôr fim à lide, a partir da presença do Estado-Juiz para cumprimento da norma tributária que não restou cumprida voluntariamente pelo contribuinte.

Veremos, a seguir, como se dá a posituação do processo, analisando os objetivos e pilares do Código de Processo Civil vigente em nosso ordenamento jurídico.

3 O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015, SEUS OBJETIVOS E SEUS PILARES

A partir de um conflito de interesses é que nasce o processo. Assim, o processo é relação que tenta solucionar uma outra relação jurídica conflituosa: a relação de direito material.

Ao tratar sobre o tema, Conrado aduz:

Processo é relação jurídica. Mais: é relação jurídica instrumental – defluente que é do fato jurídico *conflito*, supõe a preexistência de um’outra relação (jurídica), efetiva ou potencial. Por isso instrumental: processo é relação que em outra relação encontra o seu fim; é seu instrumento, portanto (CONRADO, 2007, p. 23).

O processo, então, se reporta à relação jurídica de direito material. A atual positivação do processo em nosso ordenamento se dá pela Lei nº 13.105/2015, que institui o chamado Código de Processo Civil (CPC). Referida legislação revogou expressamente a Lei nº 5.869/1973 (mais conhecida como “CPC/1973”), trazendo inúmeras inovações ao ordenamento jurídico pátrio.

Na leitura da exposição de motivos da Lei nº 13.105/2015, é possível evidenciar que nosso código de processo deve se harmonizar com as garantias trazidas pela Constituição da República de 1988 (CR), bem como com nosso estado democrático de direito, devendo ser, antes de tudo, eficiente com seus jurisdicionados:

Um sistema processual civil que não proporcione à sociedade o reconhecimento e a realização dos direitos, ameaçados ou violados, que têm cada um dos jurisdicionados, não se harmoniza com as garantias constitucionais de um Estado Democrático de Direito.

Sendo ineficiente o sistema processual, todo o ordenamento jurídico passa a carecer de real efetividade. De fato, as normas de direito material se transformam em pura ilusão, sem a garantia de sua correlata realização, no mundo empírico, por meio do processo (BRASIL, 2015, p. 24).

Como relata Vergueiro (2020, p. 30), essa passagem da exposição de motivos do CPC deixa claro que as posições que ali estão descritas devem ser interpretadas e aplicadas de modo a consagrar de maneira eficiente a solução de conflito de interesses.

Dessa forma, observamos que desde a exposição de motivos da novel legislação processual brasileira, houve uma atenção especial do legislador em dar destaque à solução efetiva de conflito de interesses, para eficiência do sistema processual.

Afinal, esse é o principal objetivo do processo, dar fim à lide, solucionar o conflito de interesses das partes de maneira eficaz, conflito este que envolve o direito material, sempre em busca da pacificação social. Se tal solução não for eficaz, o processo não atingiu seu objetivo.

E explorando ainda mais esse raciocínio, Vergueiro (2020, p. 31) aduz que os três pilares da estrutura do CPC são: a efetividade, a cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão de desjudicialização de conflitos.

Quanto à efetividade, complementando o que já trouxemos acima, Vergueiro explica:

O estado de conflituosidade no direito tributário se instala quando o particular, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, opõe-se ao pagamento do tributo; assim, resolvê-lo de maneira efetiva implica eliminar essa resistência de modo a estimular o pagamento da dívida (VERGUEIRO, 2020, p. 31).

Desse modo, no campo do direito tributário, a efetiva solução de conflitos busca eliminar essa resistência entre o sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo, mediante o pagamento da dívida.

Já em relação à cooperação entre os sujeitos do processo e à pretensão de desjudicialização de conflitos, explicaremos ambas a seguir.

Segundo Didier Jr. (2016, p. 126), o artigo 6º do Código de Processo Civil de 2015 tratou de consagrar o princípio da cooperação, dispondo assim expressamente:

Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

E complementa Didier Jr. (2016, p. 125), que o princípio da cooperação é um desdobramento do princípio do respeito ao autorregramento da vontade das partes – que visa à obtenção de um ambiente processual em que o direito fundamental de autorregular-se possa ser exercido pelas partes sem restrições desarrazoadas ou injustificadas (Didier Jr, 2016, p. 135) – da boa-fé processual e do devido processo legal. Ou seja, esse princípio visa tornar o processo jurisdicional um espaço propício para o exercício da liberdade.

Por sua vez, Vergueiro retrata que:

Esse dispositivo pretende romper a concepção tradicional de que o processo é sensível exclusivamente a uma disputa em que as partes se digladiam como num “ringue e não um ambiente em que postula a produção” de uma solução justa e efetiva (CONRADO *apud* VERGUEIRO, 2020, p. 32).

Assim, temos que dentro do processo, deve, sim, existir a cooperação entre as partes, em busca de uma eficiente solução que ponha fim ao litígio.

E por fim, temos o último pilar estrutural do CPC: a pretensão de desjudicialização de conflitos. Mas afinal, do que se trata?

Também segundo Vergueiro, a desjudicialização significa o estímulo à solução do conflito sem nenhuma ou com pouca interferência do Poder Judiciário:

O outro pilar da legislação processual que impacta a regulamentação da transação é a desjudicialização, ou seja, o estímulo à adoção pelas partes de mecanismos de solução de seus conflitos que exijam uma interferência menor ou nenhuma do Poder Judiciário (VERGUEIRO, 2020, p. 33).

Temos que essa pretensão pela desjudicialização de conflitos é bastante importante, porque o Poder Judiciário, por vezes, encontra-se ineficiente, devido à alta de demandas que a ele são levadas e não solucionadas.

Essa questão foi, inclusive, trazida no âmbito do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), através de pesquisa onde restou informado que os processos de execução fiscal representam 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 73% (BRASIL, 2021).

Assim, pretender resolver os litígios sem a presença do Poder Judiciário é buscar uma solução para desafogar o próprio Poder Judiciário.

Tecido esse pensamento introdutório, qual é a importância do CPC para a positivação de instrumentos de conformidade, mormente os negócios jurídicos processuais e a transação tributária? É o que veremos a seguir.

4 OS NEGÓCIOS JURÍDICOS PROCESSUAIS

Vimos que o CPC possui três pilares estruturais: efetividade, a cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão de desjudicialização de conflitos. Foi nesse sentido que o legislador, ao editar o artigo 190 do CPC, assim dispôs:

Art. 190. Versando o processo sobre direitos que admitam autocomposição, é lícito às partes plenamente capazes estipular mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo.

Parágrafo único. De ofício ou a requerimento, o juiz controlará a validade das convenções previstas neste artigo, recusando-lhes aplicação somente nos casos de nulidade ou de inserção abusiva em contrato de adesão ou em que alguma parte se encontre em manifesta situação de vulnerabilidade.

É no artigo 190 do CPC que se encontram os negócios jurídicos processuais (NJP), como forma de solução de conflitos, com base na cooperação entre as partes.

Ainda que a antiga legislação processual de 1973 tenha trazido em seu artigo 181 quanto à possibilidade de comum acordo entre as partes, em relação a prazos dilatórios, a disposição prevista no artigo 190 na novel legislação de 2015 é que versou especificamente e de forma mais ampla sobre os NJP.

Assim, os NJP se caracterizam, em suma, como uma cláusula geral de negociação, moldada pela vontade das partes, em busca da solução do conflito de interesses. Juliana Furtado Costa Araújo assim explica os NJP:

O CPC/2015 (Lei nº 13.105/2015), em seu artigo 190, inaugurou uma nova fase na relação entre as partes processuais e, ao que nos interessa, os sujeitos da relação jurídico-tributária: fisco e contribuinte.

A novidade está no estabelecimento de uma cláusula geral de negociação relativamente ao procedimento que deve ser seguido pelas partes na resolução da controvérsia levada à apreciação jurisdicional.

(...)

Seria uma customização das regras de procedimento, sempre visando, ao final, à satisfação efetiva do direito material, que se mostra como a razão pela qual o próprio processo existe (ARAÚJO, 2020, p. 65).

Na leitura do dispositivo processual acima mencionado, é possível identificar 4 requisitos para fixação dos NJP:

- a) o objeto do litígio deve ser um direito que admita autocomposição; (ii) as partes necessitam apresentar capacidade postulatória;
- b) a negociação deve ser ajustada antes ou no curso do processo; e
- c) tal ajuste deve ser submetido ao crivo de validade do juiz. Vamos trazer o conceito de cada um desses requisitos para melhor fixação.

Sobre o primeiro requisito, versando sobre direito tributário, não se pode confundir direitos indisponíveis com direitos que admitem autocomposição. Os NJP atuam sobre normas de procedimento, não podendo ser confundidos com a norma que institui tributo. Ou seja,

estamos falando sobre as regras do jogo (regras do processo), e não do jogo em si. Araújo assim explica acerca da desse assunto:

Veja-se que não se pode confundir direitos indisponíveis com aqueles que admitam autocomposição. O negócio jurídico processual atua sobre normas de procedimento, não abrangendo a norma que institui o próprio tributo. Conjugam-se os objetivos das partes interessadas para garantir um resultado útil ao processo, não havendo qualquer disponibilidade por parte da Fazenda Pública relativamente ao direito de fundo. Este será objeto de resolução pelo caminho jurisdicional que for melhor desenhado pela autoridade julgadora. (ARAÚJO, 2020, p. 66).

Assim, em matéria tributária, é plenamente possível falarmos em celebração de negócios jurídicos processuais.

Já o segundo requisito, as partes, obviamente, devem estar sendo representadas por advogados legalmente constituídos, sob pena de impossibilidade na celebração dos NJP.

Em relação ao terceiro, o CPC prevê que os NJP podem se dar antes ou no curso do processo, de tal modo que as regras podem ser delimitadas pelas partes antes do próprio processo. Exemplo disso, segundo Araújo (2020, p. 67), é a possibilidade de uma negociação onde as partes ajustam, previamente ao ajuizamento da ação de execução fiscal, as garantias que serão oferecidas, inibindo as fases de cobrança do crédito tributário. Os NJP antecedem a própria ação, mas necessita dela para produzir os efeitos daquilo que foi acordado. Daí que vem o quarto requisito.

No quarto requisito, temos que nos NJP devem existir o controle de validade pelo Poder Judiciário. Cabe ao juiz, tomando conhecimento daquilo que foi acordado pelas partes, seja antes ou no curso do processo, submeter-se ao que foi ajustado, exceto se identificar alguma nulidade.

A partir desses requisitos, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) editou 2 portarias que dispõem sobre os NJP: Portarias nº 360/2018² e 742/2018³. A Portaria nº 360/2018 regulamenta os NJP no âmbito de defesa em ações antiexacionais⁴ ajuizadas pelos

2 Autoriza a realização, no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, de modalidades específicas de negócio jurídico processual, inclusive calendarização.

3 Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, e dá outras providências.

4 Ações antiexacionais são aquelas propostas contra as exações (exigências) tributárias, ou seja, contra a cobrança de tributo. Dessa forma, ações movidas pelos contribuintes em face da Fazenda Pública.

contribuintes, enquanto a Portaria nº 742/2018 dispõe sobre os NJP no âmbito das execuções fiscais.

Dessa forma, indagamos: por que só agora ocorreu a regulamentação dos NJP pela PGFN, se o Código de Processo Civil de 1973 também abordava, em seu artigo 181, quanto à possibilidade de comum acordo entre as partes?

Entendemos que o CPC de 2015, como já exposto anteriormente, tem como pilares a efetividade, a cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão de desjudicialização de conflitos.

Ainda que não seja possível resolver os conflitos de interesses por meio de NJP sem desjudicializar, percebe-se que há uma pretensão de utilizar o menos possível do crivo do Poder Judiciário, com uma eficiente cooperação entre os sujeitos, na modalidade extrajudicial, com posterior validação judicial, visando o fim da lide.

E o CPC preza e dá destaque à solução efetiva de conflito de interesses nessa modalidade (extrajudicial), o que antes não era priorizado quando da aplicação da legislação processual de 1973.

Assim, vemos que o CPC foi fundamental para a positivação dos NJP pela PGFN, ainda que o antigo CPC de 1973 dispusesse quanto à possibilidade de comum acordo entre as partes.

5 A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por outro lado, além dos NJP, temos outra modalidade de conformidade fiscal: a transação tributária. A transação tributária está prevista no artigo 171 da Lei nº 5.172/1966, mais conhecido como Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe expressamente:

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.

Nos termos desse dispositivo legal, é possível perceber, como bem diz Vergueiro (2020, p. 35), que a transação tributária necessita de dois aspectos: (i) de lei e (ii) de lide.

É necessária lei, porque, diversamente com que ocorre com os NJP, a transação atua sobre a norma que institui o próprio tributo, atribuindo concessões mútuas (ou seja, sobre a norma primária). Nesse raciocínio, seguem palavras de Carvalho:

Nos termos e nas condições estabelecidas em lei, os sujeitos da obrigação tributária podem celebrar transação, assim entendido o instituto mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio, extinguindo a relação jurídica. Tal é o alcance do art. 171 da Lei n. 5.172/66. A lei autorizadora da transação indicará a autoridade competente para efetivá-la, em cada caso (parágrafo único) (CARVALHO, 2018, p. 579).

Essas concessões mútuas, pode dizer respeito, inclusive, acerca de desconto no pagamento de crédito tributário, ou seja, da obrigação tributária.

Por sua vez, sendo a transação o caminho a percorrer para encerrar um litígio, por óbvio, deve existir uma lide, um conflito entre as partes, para que haja a celebração da transação. Assim, é necessário que exista um processo, uma norma secundária, com a presença do Estado-Juiz.

Dentro desse cenário, visando dar aplicabilidade ao artigo 171 do CTN, como ele próprio dispõe, a Administração Pública Federal editou a Medida Provisória nº 899/2019, posteriormente convertida na Lei nº 13.988/2020, mais conhecida como “Lei do Contribuinte Legal”.

Em seu artigo 2º, podemos ver cada uma das modalidades de transação tributária trazidas pela Lei nº 13.988/2020:

Art. 2º Para fins desta Lei, são modalidades de transação as realizadas:

I - por proposta individual ou por adesão, na cobrança de créditos inscritos na dívida ativa da União, de suas autarquias e fundações públicas, ou na cobrança de créditos que seja competência da Procuradoria-Geral da União;

II - por adesão, nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e

III - por adesão, no contencioso tributário de pequeno valor.

Parágrafo único. A transação por adesão implica aceitação pelo devedor de todas as condições fixadas no edital que a propõe.

Dessa forma, tal como indagamos com os NJP, por que tão somente agora, com mais de cinquenta anos de edição do artigo 171 do Código Tributário Nacional, se há falar em transação tributária (com edição de lei específica para tanto)?

Sem dúvidas, atribuímos isso à edição do CPC de 2015, que trouxe seus objetivos e pilares, em consonância com o quanto previsto pelo artigo 171 do CTN (efetividade,

cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão de desjudicialização de conflitos). Esse também é o raciocínio de Vergueiro:

Reputamos que o modelo de solução de conflitos de interesses e os valores institucionalizados por meio do CPC/2015 foram a mola propulsora da iniciativa da União em regulamentar a transação tributária, sem o qual não haveria “ambiente normativo” para tanto.

(...)

Assim, se o objetivo da transação tributária é encerrar a lide entre fisco e particular, será no ato normativo processual que, por excelência, objetiva encerrar estados de conflituosidade, o CPC/2015, onde serão identificadas as vigas sobre as quais se escoram esse instrumento (VERGUEIRO, 2020, p. 35-36).

Ou seja, desde a edição do CTN, em 1966, não havia um ambiente normativo propício à edição de lei que dispusesse acerca da transação tributária. Mesmo com a edição da legislação processual de 1973, o legislador não se preocupou em positivar tal pretensão.

Assim, seria difícil de imaginar, por exemplo, um conflito de interesses ser solucionado por cooperação entre as partes se a norma processual, que rege o procedimento da lide, não observasse esse objetivo.

Nesse passo, Rodrigo Dalla Pria é claro em dispor, que o processo deve ser o meio processual em que conflito é criado e efetivado:

Por isso, quando afirmamos, neste trabalho, que o processo é instrumento do direito material conflituoso, *in casu*, o tributário, utilizamos o vocábulo “instrumento” em um sentido muito específico, qual seja: o de mecanismo por meio do qual o direito material conflituoso é constituído (criado) e, a seguir, efetivado. A instrumentalidade do processo a que nos referimos, destarte, é estritamente normativa, e não teleológica, pois o processo não é meio de revelação do direito material, mas instrumento de sua própria criação (PRIA, 2020, p. 145).

Logo, se a norma processual dispõe das inúmeras modalidades em que o conflito pode ser extinto, há compatibilidade, somente agora, com a edição do atual CPC, entre a norma secundária com a norma primária.

Com efeito, temos que a transação tributária busca a efetividade, porque, segundo Vergueiro (2020, p. 32), viabiliza o encerramento do estado de conflituosidade da relação tributária, uma vez que o cumprimento dos seus termos implicará a extinção da obrigação tributária mediante a satisfação do tributo pelo particular.

Ainda, permitindo “concessões mútuas”, identificamos a clara cooperação entre as partes, tudo para por fim à lide. E, no último caso, em relação ao estímulo à desjudicialização, tal como os NJP, utilizar o menos possível do crivo do Poder Judiciário.

A título de exemplo, Bacelo (2022) traz, em seu artigo, que a União já negociou dívidas de 263 bilhões de reais com os contribuintes, por meio da transação tributária, concedendo descontos e parcelamentos.

Esse dado é importante, diante, por exemplo, do excesso de processos de execuções fiscais pendentes no Poder Judiciário, que ocasiona congestionamento e prejudica as partes envolvidas no litígio.

Contudo, para esclarecermos, enquanto a transação dispensa a solução jurisdicional, o negócio jurídico processual necessita dela para produzir seus efeitos (ARAÚJO, 2020, p. 72).

Desse modo, os três pilares da transação tributária (efetividade, cooperação entre os sujeitos e desjudicialização) entram em consonância com os objetivos do CPC, por isso que somente agora a transação tributária restou regulamentada, porquanto era preciso uma legislação processual que abarcasse tais objetivos. Daí a importância da novel legislação processual para a positivação também da transação tributária.

6 CONCLUSÕES

O direito é sistema voltado a regular as condutas intersubjetivas, buscando um comportamento que entende ser desejado pela sociedade. Em relação ao direito tributário, temos que o comportamento desejado é levar dinheiro aos cofres públicos.

Dessa forma, a norma instituidora do tributo é classificada como norma primária, onde institui o tributo e determina o comportamento, já outorgado pelo legislador constituinte, apto a ensejar o recolhimento voluntário da exação tributária.

No entanto, nem sempre há a voluntariedade de proceder com o recolhimento da obrigação tributária. Nesses casos, diante do descumprimento da norma primária, instaura-se a norma secundária, onde há a presença do Estado-Juiz.

É a partir da instauração da norma secundária que nasce o processo, originário de um conflito de interesses, que objetiva pôr fim à lide, a partir da presença do Estado-Juiz para cumprimento da norma tributária que não restou cumprida voluntariamente pelo contribuinte.

Nesse passo, o processo é instrumento, que se reporta à relação jurídica de direito material, buscando resolver o conflito de interesses das partes. A legislação processual vigente (Lei nº 13.105/2015), mais conhecida como CPC, traz, em sua exposição de motivos, que o estado democrático de direito, devendo ser, antes de tudo, eficiente com seus jurisdicionados. Assim, possui três pilares: a efetividade, a cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão de desjudicialização de conflitos.

É a partir então, da leitura do artigo 190 do CPC, que podemos identificar a presença dos negócios jurídicos processuais. Assim, somente a partir da novel legislação processual, que previa expressamente essa cláusula geral de negociação, moldada pela vontade das partes, que a PGFN o regulamentou, através das Portarias nº 360/2018 e 742/201, os negócios jurídicos processuais.

Isso se deu, sem dúvidas, porque o CPC de 2015 tem como pilares a efetividade, a cooperação entre os sujeitos do processo e a pretensão de desjudicialização de conflitos, de tal modo que só agora houve o estímulo à regulamentação do NJP (ao reverso da legislação processual de 1973).

Nesse mesmo sentido, em relação à transação tributária, apesar de mais de cinquenta anos de previsão no CTN, só agora houve sua regulamentação pela PGFN, certo que os pilares do CPC são os mesmos que estão previstos no artigo 171 do CTN.

Assim, temos que, somente com a edição do atual CPC, e com a vinda de seus objetivos e pilares, é que houve a possibilidade de positivação de instrumentos de conformidade fiscal como os negócios jurídicos processuais e a transação tributária, isso porque a novel legislação processual estimulou que tais institutos fossem positivados e disciplinados pela PGFN.

Esses instrumentos de conformidade fiscal são importantes devido ao alto congestionamento de processos em matéria tributária no Poder Judiciário, mormente execuções fiscais, que deixam de prestar uma solução eficaz às partes envolvidas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. Negócio Jurídico Processual e Transação Tributária como instrumentos de conformidade fiscal. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 63-75.

Revista da ESMAL, Maceió, n. 07/2022: e21011.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

BACELO, Joice. União negocia dívidas de R\$ 263 bi com contribuintes. **Valor Econômico**, São Paulo, SP, 06 mai. 2022. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2022/05/06/uniao-negocia-dividas-de-r-263-bi-com-contribuintes.ghml>. Acesso em: 09 mai. 2022.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em números 2021**. Brasília, DF, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/justica-em-numeros-sumario-executivo.pdf>. Acesso em: 07 mai. 2022.

BRASIL. **Portaria nº 742, de 21 de dezembro de 2018**. Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, a celebração de negócio jurídico processual – NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 28 dez. 2018. Disponível em: https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/57215404/do1-2018-12-28-portaria-n-742-de-21-de-dezembro-de-2018-57215400. Acesso em: 06 mai. 2022.

BRASIL. **Portaria PGFN nº 380, de 13 de julho de 2018**. Autoriza a realização, no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, de modalidades específicas de negócio jurídico processual, inclusive calendarização. Brasília: Diário Oficial da União, 13 jul. 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/arquivos/2018/portaria-360-2018.pdf/view>. Acesso em: 06 mai. 2022.

BRASIL. **Código de Processo Civil e normas correlatas**. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2015. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>. Acesso em: 08 mai. 2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 18. ed. Salvador: Jus Podivm, 2016.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Tradução de José Florentino Duarte. Porto Alegre: Fabris, 1986.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário**. São Paulo: Noeses, 2020.

Revista da ESMAL, Maceió, n. 07/2022: e21011.

VERGUEIRO, Camila Campos. **CPC/2015, Regulamentação da Transação e suas Modalidades**. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020. p. 27-44.