



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Paulo Boechat Tôres

**Da rigidez à maleabilidade dos litígios tributários: o advento dos métodos
alternativos e a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito
tributário**

Brasília-DF

2025

Paulo Boechat Tôrres

Da rigidez à maleabilidade dos litígios tributários: o advento dos métodos alternativos e a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade de Brasília (PPGD-UnB).

Orientador: Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Brasília-DF

2025

Paulo Boechat Tôrres

Da rigidez à maleabilidade dos litígios tributários: o advento dos métodos alternativos e a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-graduação em Direito, da Universidade de Brasília.

Aprovada em 24 de fevereiro de 2025.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges (Orientador)

Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. Othon Azevedo Lopes (Membro Avaliador)

Universidade de Brasília – UnB

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz (Membro Avaliador)

Fundação Getúlio Vargas

Prof. Dr. Lucas Bevilaqua Cabianca Vieira (Membro Avaliador)

Universidade de São Paulo

Brasília-DF

2025

DEDICATÓRIA

Dedico esta dissertação à Universidade de Brasília e a todos que não tiveram a oportunidade de desfrutá-la.

AGRADECIMENTOS

Agradeço inicialmente à minha família por todo o apoio e suporte dados ao longo do tempo, sem os quais eu não teria ingressado no Ensino Superior e na Pós-Graduação. O carinho, zelo e incentivo foram fundamentais para que eu pudesse alçar voos cada vez mais altos. Um especial agradecimento a meus pais, Ademar e Márcia. Nunca poderei exprimir em palavras a gratidão pelo esforço e amor de vocês. Também agradeço à minha esposa, Camila, que pacientemente enfrentou a jornada do mestrado comigo e sempre me apoiou incondicionalmente. Também agradeço à minha irmã, Cecília, pelo companheirismo e parceria ao longo dos anos. Essa conquista é nossa!

Agradeço também ao professor Antonio de Moura Borges, piauiense de caráter ímpar e que gentilmente me acolheu no mestrado. Foi uma honra ter sido seu orientando e ter contado com seus ensinamentos. Igualmente agradeço aos professores Othon de Azevedo Lopes, Jeferson Teodorovicz e Lucas Bevilaqua, que aceitaram de plano o convite para participar da banca de defesa da dissertação, cujas experiências em muito enriquecem e prestigiam a presente dissertação. É uma honra e prazer tê-los como avaliadores.

Não posso deixar de registrar um especial agradecimento ao Fernando Lima, amigo e parceiro de mestrado, a quem tenho grande admiração. Agradeço pelos conselhos, incentivos e trocas que potencializaram a realização não apenas desse trabalho, como também do próprio projeto de pesquisa que o originou. Agradeço igualmente aos amigos Leonardo Rigotti, pelas positivas trocas ao longo dos estudos, e Matheus Cunha, pelo apoio na revisão do presente estudo.

Agradeço também ao pessoal do Mauler Advogados, principalmente ao Marco Gouveia, cuja compreensão e parceria muito contribuíram para o desenvolvimento dessa dissertação. Também agradeço ao Marcos Aragão pelo companheirismo diário e auxílio nas atividades profissionais diárias.

Impossível não agradecer à Universidade de Brasília, especialmente à Faculdade de Direito, local de crescimento pessoal, acadêmico e pessoal. Um refúgio seguro aos tumultos da vida.

RESUMO

TÔRRES, Paulo Boechat. **Da rigidez à maleabilidade dos litígios tributários: o advento dos métodos alternativos e a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário**. 2025. 209f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2025.

Através do presente trabalho pretende-se adentrar no contexto brasileiro envolvendo a conformação da resolução de litígios tributários, especialmente no que se refere às formas de cobrança do crédito tributário. O seu intuito é a contribuição para o debate hodierno acerca da possibilidade de emprego de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários, sendo que a premissa central adotada pelo estudo é a necessidade de que se estabeleça uma perspectiva consensual e dialógica entre o Estado e os particulares no desenvolvimento da relação jurídico-tributária. O problema de pesquisa suscitado pelo trabalho diz respeito à constatação de que a premissa da existência de uma suposta indisponibilidade do crédito tributário gerou efeitos nefastos que não se limitaram à arrecadação estatal. A primeira hipótese assumida é a de que paradigma tradicional de cobrança de dívidas tributárias fracassou. A segunda é a de que essa circunstância pode ser atribuída, dentre outros fatores, à utilização equivocada de que o crédito tributário é indisponível. Por fim, a terceira é de que o emprego de métodos alternativos de resolução de litígios pode se revelar como forma de revitalizar o contexto de recuperação de créditos tributários. Para averiguar a rigidez de tais hipóteses, aborda-se a literatura doutrinária nacional e internacional especializada acerca das relações entre o Estado e particulares, do Sistema Tributário Nacional e dos meios alternativos para a resolução de litígios, correlacionando-se tais temas com o fito de traçar perspectivas pretéritas, atuais e futuras. Ademais, emprega-se como ferramenta metodológica a jurisprudência nacional referente a esses elementos temáticos. Conclui-se que, sob a ótica do ordenamento jurídico brasileiro, não há óbice para o emprego de meios alternativos para a solução de conflitos tributários, restando superado o paradigma da indisponibilidade do crédito tributário e evidenciando o advento de uma maior maleabilidade no desenrolar dos conflitos tributários.

Palavras-chave: Litígios tributários; Métodos alternativos para a resolução de conflitos; Indisponibilidade do crédito tributário.

ABSTRACT

TÔRRES, Paulo Boechat. **From rigidity to malleability of tax disputes: the advent of alternative methods and overcoming the paradigm of unavailability of tax credit.** 2025. 209p. Dissertation (Masters in Law) – Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2025

This work intends to enter the Brazilian context involving the configuration of the resolution of tax disputes, especially with regard to the forms of tax credit collection. Its aim is to contribute to the current debate about the possibility of using alternative methods for resolving tax disputes, with the central premise adopted by the study being the need to establish a consensual and dialogic perspective between the State and individuals in the development of the legal-tax relationship. The research problem raised by the work concerns the finding that the premise of the existence of a supposed unavailability of tax credit generated harmful effects that were not limited to state revenue. The first hypothesis assumed is that the traditional paradigm for collecting tax debts has failed. The second is that this circumstance can be attributed, among other factors, to the mistaken use of which the tax credit is unavailable. Finally, the third is that the use of alternative dispute resolution methods may prove to be a way of revitalizing the context of tax credit recovery. To verify the soundness of such hypotheses, specialized national and international doctrinal literature on relations between the State and individuals, the National Tax System and alternative means for resolving disputes is approached, correlating such themes with the aim of outlining past, current and future perspectives. Furthermore, national jurisprudence relating to these thematic elements is used as a methodological tool. It is concluded that, from the perspective of the Brazilian legal system, there is no obstacle to the use of alternative means to resolve tax conflicts, with the paradigm of unavailability of tax credit having been overcome and demonstrating the advent of greater flexibility in the development of tax conflicts.

Keywords: Tax disputes; Alternative Dispute Resolution; Unavailability of tax credit.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 –	Evolução histórica dos processos judiciais pendentes.....	64
Gráfico 2 –	Evolução histórica do número de processos judiciais a cada mil habitantes.....	66
Gráfico 3 –	Perfil das entidades empresariais devedoras da Dívida Ativa da União.....	68
Gráfico 4 –	Perfil das pessoas físicas devedoras da Dívida Ativa da União.....	69
Gráfico 5 –	Proporção de respondentes que entende que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária.....	72
Gráfico 6 –	Evolução do acervo processual do CARF por valor e quantidade.....	73
Gráfico 7 –	Perfil do resultado dos litígios submetidos à atuação do NUSOL/STF.....	75
Gráfico 8 –	Evolução da recuperação da DAU pela PGFN.....	77

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
AGU	Advocacia-Geral da União
ADR	<i>Alternative dispute resolution</i>
ABAD	Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados
ABJ	Associação Brasileira de Jurimetria
CCAF	Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal
CAAD	Centro de Arbitragem Administrativa
CMC/STF	Centro de Mediação e Conciliação do STF
CESAL/STF	Centro de Soluções Alternativas de Litígios do Supremo Tribunal Federal
CEJUSC/STJ	Centro Judiciário de Solução de Conflitos
CEJUSC-FIS/TJDFT	Centro Judiciário de Solução de Conflitos e de Cidadania das Execuções Fiscais
CEJUSC-Tributários	Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CC	Código Civil
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
CJADMTR	Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional
CNI	Confederação Nacional da Indústria
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CJF	Conselho da Justiça Federal

CNJ	Conselho Nacional de Justiça
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CSLL	Contribuição Social para o Lucro Líquido
DAU	Dívida Ativa da União
FAA	<i>Federal Arbitration Act</i>
GDF	Governo do Distrito Federal
GDE	Grandes Devedores da Dívida Ativa da União Federal
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IS	Imposto Seletivo
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
ISSQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ETCO	Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial
LEF	Lei de Execução Fiscal
LINDB	Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro
NUSOL/STF	Núcleo de Solução Consensual de Conflitos
PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
RFB	Receita Federal do Brasil
REsp	Recurso Especial
RE	Recurso Extraordinário

STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TCU	Tribunal de Contas da União
TJSP	Tribunal de Justiça de São Paulo
TJDFT	Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 ESTADO FISCAL BRASILEIRO E O INTERESSE PÚBLICO	17
1.1 O tributo através dos tempos e seu papel nos Estados Contemporâneos.	17
1.2 A noção de interesse público no contexto brasileiro.	30
1.3 Tensões entre interesse público e tributação.	45
2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	53
2.1 Moldura normativa tributária da Constituição Federal de 1988.	53
2.2 Surgimento e formas de extinção do crédito tributário segundo o Código Tributário Nacional e a Lei de Execução Fiscal.	68
2.3 Panorama da cobrança do crédito tributário e diagnóstico do contencioso tributário....	79
3. MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA A SOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS.	98
3.1. Os métodos alternativos para a solução de litígios previstos na legislação brasileira..	98
3.2. A (in)disponibilidade do crédito tributário.	115
3.3. Aplicabilidade de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários.	127
4. CONTEXTO ATUAL DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E PERSPECTIVAS FUTURAS.	140
4.1. O advento da transação tributária: contornos e preocupações.	140
4.2. A mediação, conciliação e arbitragem tributárias.	151
4.3. Reforma Tributária e o contencioso tributário brasileiro.	175
CONCLUSÃO.....	179
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	185

INTRODUÇÃO

O pressuposto essencial para o surgimento de um litígio é a ocorrência de um impasse entre duas partes (ou mais) sobre determinado objeto e a vontade, por tais partes, de que a sua pretensão prevaleça sobre a outra.

É a partir da premissa acima delineada que o presente trabalho se enveredará sobre o tormentoso cenário envolvendo os litígios tributários no contexto brasileiro. Buscar-se-á empreender uma análise que não apenas disseque as diversas facetas que circundam a relação entre Estado-Contribuinte e a sua materialização na obrigação tributária, mas também sobre a forma em que tal obrigação pode ser exigida em caso de discordância ou recalcitrância quanto à sua satisfação.

Com efeito, trata-se de um considerável desafio que os Estados Contemporâneos se veem diante para a consecução de seus objetivos, à vista do papel do tributo nas atuais sociedades globalizadas, as quais, a seu turno, são marcadas pelas relações ultra integradas entre seus indivíduos. Em verdade, as implicações envolvendo a relação entre o Estado e os cidadãos no que toca à tributação causam reflexões inclusive acerca da própria justificação do aparato estatal face às necessidades cotidianas dos indivíduos.

Nesse sentido, o presente trabalho pressupõe que o Estado não subsiste na ausência de tributação e, por conseguinte, não há sociedade coletiva sem tributo. E, a despeito das diversas alterações nos modelos de cosmovisão sufragados através da passagem do tempo, compartilha-se o entendimento de que, atualmente, é inimaginável pensar-se em uma forma de organização coletiva humana que não empregue a tributação como o principal instrumento para que o Estado angarie recursos financeiros.

Até porque, ao cabo, uma das consequências da monetização da economia é, também, a sua extensão à “esfera pública”, o que pode ser facilmente constatado a partir da importância do orçamento público – nutrido pelos tributos – no âmbito da atuação estatal. De fato, a monetização da economia facilita a arrecadação tributária ao permitir transações em moeda, viabilizando o financiamento estatal, a gestão do orçamento público e o uso de tributos como instrumentos de política econômica e redistribuição de renda.

Sob outro prisma, deve-se ter em mente que essa tributação deve se ater a parâmetros mínimos de segurança jurídica que permitam que os cidadãos não sejam excessivamente onerados sem a devida contrapartida estatal e que respeite os direitos fundamentais dos indivíduos. A esse respeito, vale antecipar que a tributação jamais deverá violar direitos fundamentais dos contribuintes ao pretexto de promover o bem da coletividade.

Não é à toa que a Constituição Federal dedicou uma Seção inteira do Capítulo concernente ao Sistema Tributário Nacional para tratar “*das limitações ao poder de tributar*”. O título da referida seção é marcante por consubstanciar-se em uma reminiscência permanente de que, embora a imposição de tributos seja um poder exclusivo do Estado, este não é ilimitado.

O prelúdio acima desenvolvido tem o condão de evidenciar a mais notável faceta da tributação: o eterno dualismo entre Estado e Contribuinte, corporificado na relação jurídico-tributária. Trata-se de dois polos de uma relação cujos papéis são claros e que caminham de encontro um ao outro. Ao Estado cabe exigir e ao Contribuinte cabe pagar. O objeto da prestação é o tributo.

No entanto, há um sem-número de fatores que circundam essa relação e que a tornam de difícil efetivação, fatores esses de ordem sociológica, filosófica, antropológica, moral e muitas outras. O presente estudo buscará manter o foco na perspectiva jurídica, de forma que seja traçado um panorama acerca da formação de um litígio tributário e as formas para sua resolução.

Mais especificamente, pretende-se demonstrar que a forma de resolução dos litígios tributários, no contexto contemporâneo brasileiro, é arcaica e ocasiona diversos prejuízos a todos os envolvidos – seja Fisco, seja Contribuinte –, tendo como repercussão última a falta de efetivação de princípios constitucionais, tais como o da razoável duração do processo¹ e da eficiência administrativa².

A situação é tão dramática que se pode dizer que se vive há algum tempo em uma cultura do contencioso tributário, marcada pelo número hiperbólico de demandas, administrativas ou judiciais, envolvendo a imposição tributária. Em diversas ocasiões, um contencioso quase sempre extenuante, longo e ineficaz.

E isso sem contar o notório cenário caótico envolvendo a produção de normas tributárias, sendo esse, na visão do presente estudo, a principal fonte do surgimento incessante dos litígios tributários no Brasil. Sobre esse propósito, rememore-se a feliz expressão “*Carnaval Tributário*”, cunhada por Alfredo Augusto Becker ao se referir do panorama envolvendo a produção normativa tributária brasileira³.

¹ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação;”

² “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

³ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: LEJUS, 1999, p. 13-14.

Nada obstante, retornando-se às formas modernas de resolução dos litígios tributários – tema central a ser debatido pelo presente estudo, propõe-se trazer à baila a reflexão de que o incremento no emprego de métodos alternativos pode ser uma opção para abrandar o anárquico paradigma atual.

E é nesse sentido que se faz a advertência necessária de que a aplicação dos métodos alternativos para a resolução dos litígios tributários não será o desenlace do nó borromeano⁴ que se traduz na descomedida litigância tributária brasileira. É dizer, noutros termos, que o antídoto para o cenário envolvendo o contencioso tributário brasileiro somente será obtido a partir da soma de diversos elementos, que não redundam tão somente no equacionamento da forma de cobrança do crédito tributário. Além disso, como apontado anteriormente, é necessário cortar-se o mal pelas raízes (normativas).

Traçadas as referências teóricas iniciais que nortearão o presente estudo, esclarece-se que o seu intuito é contribuir para o debate hodierno envolvendo as novas formas de cobrança do crédito tributário, levando-se em conta a erosão do modelo tradicional de cobrança dos créditos tributários. Para tanto, pretende-se questionar a possibilidade de aplicação de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários e suas implicações jurídicas.

O pilar para o atingimento do referido objetivo constitui-se no imperativo de que se estabeleça uma perspectiva consensual e dialógica entre a Administração Pública e os cidadãos, mitigando-se a premissa tradicional de que essa relação deve ser imperativa e monológica⁵. É dizer, em outras palavras, que a dualidade envolvendo Fisco e Contribuinte não impõe, automaticamente, a adoção de condutas rígidas e inflexíveis entre tais partes diante de controvérsias tributárias.

A justificativa para a escolha do tema se insere no contexto de que, diante da constatação de que o modelo tradicional de cobrança do crédito tributário fracassou, será necessário um novo olhar sobre o tema para que o Estado possa arrecadar seus recursos de maneira mais eficiente e que os Contribuintes possam obter meios mais convenientes para questionar a exação tributária.

Como alternativa, surgem os seguintes métodos alternativos atuais para a resolução de disputas: conciliação, mediação, transação e arbitragem. Trata-se, então, de uma controvérsia

⁴ Conceito utilizado na matemática em que três anéis se encontram interligados de tal forma que a remoção de um deles desata simultaneamente todos os outros. Utiliza-se a metáfora do referido conceito para explanar que o emprego dos meios alternativos para a resolução de litígios tributários não será o fator único que irá equacionar o contexto da excessiva litigância fiscal brasileira.

⁵ OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Direito administrativo democrático**. Belo Horizonte: Fórum, 2010. p. 211-221.

de profundo impacto na própria organização do Estado e em como serão custeados os recursos que possibilitarão sua atuação em qualquer âmbito.

A relevância pode ser constatada diante do crescente volume de artigos e pesquisas científicas que vêm buscando um maior aprofundamento quanto ao tema, no intuito de estabelecer novos paradigmas para a exigência de créditos tributários, bem como das recentes inovações legais envolvendo a implementação de métodos consensuais para a resolução de litígios tributários. Em harmonia a isso, merece referência o incremento do movimento que protesta por uma relação mais cooperativa entre Fisco e Contribuinte.

A temática a ser abordada através do presente estudo acarreta questionamentos que dizem respeito não somente ao aspecto financeiro da atividade estatal, como também ao próprio fortalecimento das instituições democráticas e da relação entre particulares e Estado, na busca por uma sociedade que alcance os objetivos traçados pela Constituição.

Não se pode esquecer, ainda, que o tema ora proposto também abarca elementos que dizem respeito a direitos fundamentais dos próprios cidadãos, que também acabam sendo prejudicados com a ineficiência estatal na cobrança dos créditos tributários (livre iniciativa, isonomia, duração razoável do processo, dentre muitos outros).

O problema de pesquisa pode ser identificado por meio da constatação de que a premissa da indisponibilidade do crédito tributário gerou efeitos nefastos que não se limitaram à arrecadação estatal.

Suas consequências transbordam para: (i) o Poder Judiciário, diante do ajuizamento excessivo de demandas tributárias, as quais contribuem, em muito, para a ineficiência e perda de qualidade na prestação jurisdicional exercida por este Poder; e (ii) o Poder Legislativo, que se vê obrigado a propor, incessantemente, novas formas para tentar equilibrar o baixo grau de recuperabilidade dos créditos tributários.

Isso sem mencionar que o engessamento da cobrança de dívidas fiscais incita a sonegação fiscal, diante da maior facilidade em se fraudar o sistema, e o surgimento de devedores contumazes, os quais afetam a própria livre iniciativa e a livre concorrência.

Vale ressaltar que há um problema até mesmo na própria definição do que seria essa suposta indisponibilidade do crédito tributário, como expõe o professor Heleno Taveira Torres ao indicar que existe, na realidade, uma indisponibilidade com relação às competências tributárias previstas expressamente pela Constituição, e não quanto ao crédito tributário, o qual

poderia ser disponível para atender a critérios de interesse coletivo, sempre em consonância com os próprios limites legais previamente estabelecidos⁶.

Assim sendo, será imprescindível o exame minudente das principais formas alternativas para a resolução dessas disputas mencionadas anteriormente (mediação, conciliação, transação e arbitragem), com enfoque na sua aplicabilidade no âmbito tributário.

O principal referencial teórico da presente pesquisa consiste nos recentes estudos e debates acerca da necessidade da proposição de novas formas que promovam a revitalização da cobrança dos créditos tributários por parte da Fazenda Pública, diante da insuficiência do modelo anterior perante o paradigma atual.

Adicionalmente, o trabalho realizado pela Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional (CJADMTR), também concorreu para a instigação de se abordar a matéria que se examinará.

A metodologia a ser empregada se dará por meio da adoção do método hipotético-dedutivo, onde a ocorrência dos fenômenos particulares parte do estudo das teorias e das leis (conexão descendente)⁷, tendo-se em vista que o intuito do estudo será confirmar a conjectura quanto à possibilidade de aplicação dos métodos alternativos para a resolução de litígios tributários através do exame da bibliografia nacional e estrangeira sobre a matéria, bem como dos relatórios quantitativos elaborados nos últimos cinco anos por órgãos oficiais acerca do tema.

Por fim, as hipóteses de investigação podem ser expressadas, de forma sintetizada, por meio das seguintes indagações: **(i)** pode-se afirmar que o paradigma tradicional de cobrança de dívidas tributárias fracassou?; **(ii)** se sim, essa circunstância pode ser atribuída, dentre outros fatores, à utilização, ainda que implícita, da premissa equivocada de que o crédito tributário é indisponível?; **(iii)** nesse contexto, a utilização de métodos alternativos de resolução de litígios pode se revelar como forma de revitalizar o contexto de recuperação de créditos tributários?

Na primeira seção, serão abordadas noções iniciais envolvendo o Estado Fiscal Brasileiro e o Interesse Público, cujo propósito será entender o papel do tributo no mundo atual, especialmente suas funções, suas justificações e importância. Outrossim, tratar-se-á da noção do interesse público e suas nuances ao longo do tempo. Ao final, a seção adentrará na relação

⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Conjur, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em 01 out. 2022.

⁷ MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 106.

entre a tributação e o interesse público, diante das tensões que norteiam a relação jurídico-tributária, abordando com o rigor a questão da indisponibilidade do crédito tributário.

Já a segunda seção será destinada ao estudo acerca do Sistema Tributário Nacional e a cobrança do crédito tributário. Nesse trajeto, discorrer-se-á sobre a moldura normativa tributária da Constituição Federal de 1988 com destaque à metodologia adotada pelo constituinte originário em atribuir competências para a instituição de tributos aos diversos entes que compõem a Federação. Além disso, explicitar-se-á as formas de extinção do crédito tributário segundo o Código Tributário Nacional e as disposições legais envolvendo a sua cobrança, inclusive com menção à Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980). Por último, serão alinhavados alguns pontos envolvendo o panorama da cobrança do crédito tributário e o diagnóstico do contencioso tributário.

Por seu turno, a terceira seção terá como principal objeto a análise quanto ao emprego dos métodos alternativos para a solução de litígios tributários. Em um primeiro momento, serão examinados os métodos alternativos previstos na legislação brasileira. Após, tratar-se-á do questionamento da (in)disponibilidade do crédito tributário como um pretense fator impeditivo em relação à aplicação dos métodos alternativos para a resolução de litígios tributários. Adiantando-se, a conclusão da seção responderá ao questionamento de forma negativa, examinando-se as três hipóteses formuladas nesta introdução.

A seção final será dedicada à análise do contexto mais recente do contencioso tributário e às perspectivas futuras, com atenção especial ao advento da transação tributária, à luz das reflexões desenvolvidas na seção anterior. Além disso, será examinada a compatibilidade dos institutos da mediação, conciliação e arbitragem no âmbito tributário, considerando os objetivos traçados ao longo deste estudo. Por fim, serão realizados comentários sobre a recente Reforma Tributária promovida pelo constituinte derivado e suas implicações no contencioso tributário, alinhadas à temática central dos litígios tributários. Nesse contexto, também se buscará apontar direções para futuras pesquisas, com ênfase nos impactos das mudanças na tributação indireta no Brasil, conforme explorado nesta dissertação.

1 ESTADO FISCAL BRASILEIRO E O INTERESSE PÚBLICO

1.1 O tributo através dos tempos e seu papel nos Estados Contemporâneos.

A análise dos litígios tributários requer, como ponto de partida, a compreensão aprofundada do papel desempenhado pelo tributo nas sociedades contemporâneas,

especialmente em sua função como mecanismo de financiamento e regulação estatal. Impõe-se, portanto, algumas considerações sobre a evolução do conceito de tributo e a atual configuração de seu arquétipo no mundo contemporâneo.

A concepção do tributo evoluiu ao longo do tempo, acompanhando as transformações nas estruturas econômicas, sociais e políticas das sociedades humanas. Sem embargo, há um fator essencial que jamais se desvinculou dos tributos: a sua compulsoriedade. Isto é, o tributo sempre foi mandatário para aqueles que eram e são sujeitos da relação obrigacional.

É por esse motivo que se pode dizer que, nas sociedades pré-históricas do Paleolítico não havia o que se falar em tributos na acepção mais moderna, que será posteriormente detalhada. As sociedades caçadoras e coletoras, estruturadas em torno de laços de cooperação e familiaridade, não incorporavam obrigações compulsórias, dada a incompatibilidade desse conceito com sua organização comunitária voltada exclusivamente à subsistência. O modo de vida das pessoas que compunham essas sociedades não assimilaria o conceito de uma prestação compulsória – ainda que visando ao bem comum –, tendo em vista que não havia qualquer complexidade na sua estruturação e, afinal, tudo rodava em torno da questão da sobrevivência.

Os primeiros tributos surgiram no período Neolítico, em decorrência da expansão das sociedades caçadoras e coletoras, sendo instituídos de maneira episódica e vinculados principalmente a esforços bélicos. E isso se deu porque, por vezes, os indivíduos da sociedade Neolítica se deparavam com outros grupamentos, estranhos a eles, e esse contato frequentemente gerava conflitos, daí porque a forma de um grupo preparar sua defesa comum contra o ataque era justamente a imposição de tributos a serem exigidos dos membros da própria comunidade.⁸

A propósito, note-se que essa primeira conformação se erigiu por imperativo de necessidade, para que as primeiras sociedades humanas tivessem a capacidade de resistir aos ataques de outras sociedades, reforçando a noção inicial de que os tributos possuem a função de preservar a coletividade, para que os indivíduos sobrevivam. Infere-se que a razão para que este primeiro embrião do tributo tenha surgido consiste na percepção do indivíduo pré-histórico de que a comunhão e união dos esforços de cada indivíduo da comunidade, ainda que afronte a autonomia pessoal mediante a criação de uma obrigação compulsória, seria o fator fundamental para garantir a defesa da própria sociedade. Consequentemente, não havia muitos motivos para se questionar a legitimidade de sua imposição, que era compulsória, mas consensual.

⁸ SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. In: **Dimensão Jurídica do Tributo. Homenagem ao Professor Dejalma de Campos**. BRITO, Edvaldo. ROSAS, Roberto (org.). São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 135.

Com o desenvolvimento das sociedades em virtude do crescimento populacional e do progresso científico, o tributo passou a ter uma nova configuração no âmbito da Antiguidade, cuja principal marca é a sua correlação com a dominação. Essa nova configuração foi proporcionada pela sedentarização das comunidades, o surgimento de transações comerciais e da moeda, a acumulação de riquezas e a organização dos primeiros Estados⁹.

Nesse contexto, o tributo consolidou-se como um instrumento de imposição política, simbolizando a subordinação dos vencidos ao domínio dos vencedores.¹⁰ Isto é, a imposição tributária representava o significado máximo da conquista entre os povos antigos: após o confronto, o vencido sujeitava-se ao arbítrio do vencedor mediante a exigência de obrigações, tudo em virtude do poderio bélico deste sobre aquele.

Um dos exemplos dessa configuração do tributo se deu na Grécia Antiga, onde a principal fonte de renda da Pólis era o próprio patrimônio público oriundo de direitos de uso de portos e mercados e do produto da mineração, de modo que o tributo era devido unicamente por aqueles que não eram cidadãos, a saber: povos dominados, estrangeiros, imigrantes e forasteiros (metecos).¹¹

Em Roma, em um primeiro momento a conformação do tributo era semelhante à Grécia Antiga. Isso porque as funções administrativas atribuídas ao Estado Romano eram escassas e o tributo era a marca emblemática da supremacia e soberania de Roma sobre povos estrangeiros dominados, revestindo-se como um “sinal durável de conquista”.¹² Novamente, atesta-se o caráter compulsório do tributo, mas não como instrumento para que o Estado pudesse concretizar suas destinações, mas sim como fator de dominação sobre indivíduos conquistados.

Com a expansão territorial romana, tanto a República quanto o Império tornaram-se dependentes de sistemas tributários mais complexos, essenciais para custear os serviços públicos e sustentar os esforços bélicos crescentes. Foi nessa conjuntura que a carga tributária de Roma se impulsionou descontroladamente, inclusive mediante a criação de tributos indiretos, e constituiu-se, juntamente com as derrotas bélicas, em um dos principais fatores para a derrocada do Império Romano.¹³

⁹ BORDRON, Jean-Luc; ANCEAU, Éric. **História Mundial dos Impostos - Da Antiguidade aos Nossos Dias**. Coimbra: Edições 70, 2024, p. 03.

¹⁰ TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. **Ius Gentium**, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021, p. 98.

¹¹ Ibidem, p. 98.

¹² CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 66, p. 97-104, 1971, p. 98.

¹³ CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 66, p. 97-104, 1971, p. 97-101.

Desde a Antiguidade, há indícios de que a tributação era informada por noções incipientes de justiça fiscal, como evidenciado por legislações que contemplavam isenções tributárias com base em critérios de capacidade contributiva. Exemplo disso é o Código de Manu (estatuído por volta do século XIII antes a.C.), em que se previu uma espécie de isenção fiscal em favor de determinadas condições físicas das pessoas, como os cegos, paráliticos e septuagenários.¹⁴

Sob outro prisma, vestígios do desenvolvimento da tributação mediante o aparecimento de características mais complexas podem ser observados no Império Persa. No período em que Ciro governou, em meados do século VI a.C., o Império possuía um sistema dotado de tributos que não eram fixos e estáveis, variando de acordo com a contribuição de cada província a partir da sua capacidade.¹⁵ Não há dúvidas de que esse sistema adotava parâmetros informadores que se assemelham ao atual princípio da capacidade contributiva erigido na Constituição Federal de 1988¹⁶.

Como se percebe, desde os tempos antigos a atividade tributante dos soberanos é diretamente relacionada com a conformação do aparato estatal, desenvolvendo-se de acordo com os interesses daqueles que se encontravam no polo ativo da obrigação tributária.

A transição da Antiguidade para a Idade Média resultou em alterações significativas na tributação, caracterizadas por diferentes abordagens nas sociedades ocidentais e orientais. Enquanto no Ocidente houve a regressão da fiscalidade estatal em virtude do fim do Império Romano e da fragmentação dos reinos germânicos, no Oriente as monarquias instalaram-se e mantiveram-se em razão de um fisco eficiente, como ocorreu nos Impérios Bizantino e Persa dos Sassânidas, bem como na China das dinastias dos Sui, dos Tang e dos Song.¹⁷

Considerando que a doutrina brasileira, no que se refere à tributação, adveio da tradição ocidental nesse campo, o encaminhamento do presente estudo concentrar-se-á, a seguir, na evolução da atividade tributante no mundo ocidental, por motivos de congruência.

¹⁴ SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. In: **Dimensão Jurídica do Tributo. Homenagem ao Professor Dejalma de Campos**. BRITO, Edvaldo. ROSAS, Roberto (org.). São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 136.

¹⁵ AMORIM, Márcio William França. WEYNE, Walda Maria Mota (org.). **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006, p. 14.

¹⁶ “Art. 145. [...]”

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

¹⁷ BORDRON, Jean-Luc; ANCEAU, Éric. **História Mundial dos Impostos - Da Antiguidade aos Nossos Dias**. Coimbra: Edições 70, 2024, p. 15.

No período europeu feudal, a figura do Estado amesquinhou-se em meio ao surgimento de feudos controlados por senhores. Em verdade, a nova conformação social girava em torno da figura do senhor feudal, suserano que era detentor de diversas benesses perante seus vassalos e seus servos.

Mas deve-se ressaltar que a relação entre suserano e vassalo era de caráter contratual, de modo que também havia obrigações daqueles em favor destes. Daí porque, enquanto o suserano proporcionava proteção e suporte econômico ao vassalo, este prestava obediência ao seu senhor e o compensava com o pagamento de tributos.¹⁸ Presente nesta relação, de certo modo, o caráter contraprestacional dos tributos, que passa a ideia de que haverá algum tipo de retorno em troca do seu pagamento.

De se observar, ainda, que o caráter contratual da relação entre suserano e vassalo também não retirava o caráter compulsório dos tributos, haja vista que o seu pagamento era pressuposto necessário para a configuração da relação em si. Tratava-se de uma espécie de acordo, que uma vez firmado, sacramentava a criação de ônus recíprocos e incontornáveis.

Já os servos, embora tratados como indivíduos livres em função da sua anuência em estar sob o manto de seus senhores para gozar do uso de terras, observavam regramentos severos e eram encarregados por manter a estabilidade econômica do feudo mediante o pagamento de tributos como a talha, a corveia e as banalidades¹⁹. Frise-se que essa conformação, tanto para os vassalos como para os servos, não retirava o caráter compulsório do tributo, mas tão somente atestava a sua consensualidade.

Na Idade Média, o principal fator que justificava a imposição dos tributos era o direito absoluto do soberano, de modo que a atividade tributante ficava ao seu bel-prazer e representava o exercício de sua propriedade.²⁰ Aliás, durante o período feudal, a dificuldade de comunicação entre suseranos e vassalos, a falta de organização dos feudos e a ausência de fiscalização acentuou a noção de que os tributos representavam meras vantagens senhoriais.²¹

Além disso, percebe-se que a tributação na Idade Média no âmbito do Feudalismo era, como via de consequência da organização da sociedade, pulverizada e, em regra, sem qualquer

¹⁸ AMORIM, Márcio William França. WEYNE, Walda Maria Mota (org.). **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006, p. 17.

¹⁹ MARÍN BURGOS, Karen Xirley et al. **Historia de los tributos en Colombia**. 2020. Disponível em: <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/4527490f-19e1-4325-903c-732f3baa535e/content>. Acesso em 22 dez. 2024, p. 02.

²⁰ TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. **Ius Gentium**, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021, p. 102.

²¹ SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. In: **Dimensão Jurídica do Tributo. Homenagem ao Professor Dejalma de Campos**. BRITO, Edvaldo. ROSAS, Roberto (org.). São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 143.

coesão e racionalidade, uma vez que a sua instituição, como dito supra, era altamente arbitrária e decorrente tão somente da vontade do senhor feudal.

Em que pese não ter sido o primeiro documento nesse sentido, a Carta Magna (século XIII) foi um importante marco histórico que introduziu a noção predispondo a necessidade de consentimento dos contribuintes para que a tributação seja legítima, diante da perda do caráter excepcional dos tributos e do incremento das despesas estatais.²²

Com o fim da Idade Média e o início da Renascença, em meados do século XV, o Estado tornou-se a principal forma de organização político-administrativa das sociedades ocidentais, muito em virtude da concentração de poder em torno da figura do monarca. Independentemente dos fluxos posteriores envolvendo a conformação e o regime de cada Estado, essa figura foi incorporada às sociedades de modo definitivo.

A esse respeito, o professor Luís Eduardo Schoueri é preciso ao prescrever a dificuldade de se encontrar “quem sustente com seriedade o desaparecimento do Estado como forma de organização política. A existência de um Estado implica a busca de recursos financeiros para a sua manutenção.”²³ E é por este motivo que a razão econômico-jurídica do tributo – sua finalidade prática e sua justificação – passou a ser a de possibilitar que o Estado possua condições de satisfazer suas próprias finalidades.²⁴

Com efeito, a urbanização das sociedades e o advento do Capitalismo trouxeram profundas alterações na cosmovisão dos indivíduos da sociedade moderna, dominada pelo cientificismo e racionalismo. Igualmente inegável que as relações passaram a se tornar mais complexas e o fenômeno tributário foi obrigado a acompanhar tais mudanças.

O tributo passou a ancorar-se nas razões de Estado, as quais eram definidas livremente pelos monarcas absolutistas e advinham de obrigações exigidas em função do poder de império estatal. Sem mencionar o apoio situacional da recém estabelecida burguesia, cujas intenções iam ao encontro da autoridade dos soberanos e de suas ordens. Essa singela mudança é particularmente relevante para o presente estudo, pois evidenciou um ponto de inflexão em que os “interesses estatais” se sobrepujavam sobre os interesses privados.

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de informação legislativa**, v. 45, n. 177, p. 215-222, 2008, p. 215.

²³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 1 ed., 2011, p. 15. *Apud* TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. **Ius Gentium**, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021, p. 102.

²⁴ VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1952, 27. *Apud* TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. **Ius Gentium**, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021, p. 102.

Noutras palavras, sendo o tributo um instrumento de coerção empregado pelos monarcas absolutistas, que concentravam todo o poder estatal sob o seu manto, pode-se afirmar que a tributação nesse período era regida por um princípio de supremacia do interesse do Estado sobre os particulares, que se viam indefesos contra a máquina estatal comandada pelo monarca. E não se pode perder de vista que, no período absolutista, a conformação estatal era sinônimo do patrimônio do monarca, havendo uma forte confusão entre ambos e que deturpava, em grande medida, a noção de que o foco do tributo deve se dar em favor da coletividade.

Em razão de diversos fatores, tais como a falta de apoio político ao monarca pelas burguesias e as sucessivas crises econômicas, a sustentação do Estado Absolutista esfacelou-se, dando lugar ao Estado de Direito, marcado pelo surgimento das primeiras constituições e pela primazia dos textos jurídicos sobre a vontade dos governantes.

Dalmo de Abreu Dallari atribui o surgimento e efetivação do constitucionalismo – ápice da consolidação do Estado de Direito – a três fatores, “[...] a afirmação da supremacia do indivíduo, a necessidade de limitação do poder dos governantes e a crença quase religiosa nas virtudes da razão, apoiando a busca da racionalização do poder.”²⁵ Note-se como esta visão contrapõe-se frontalmente ao paradigma do absolutismo, em que o indivíduo era posto em segundo plano diante das necessidades estatais (razões de Estado).

No Estado Liberal, o centro da sociedade era o indivíduo, de forma que seus direitos fundamentais e sua autonomia privada deveriam ser inatingíveis pela *manus* do Estado, a quem cabia, como bem delineado pelo professor Daniel Sarmento, tão somente preservar a segurança interna e externa da nação e proteger a propriedade privada, não lhe cabendo intervir nas relações sociais.²⁶ O paradigma era, portanto, a supremacia do privado sobre o público.

À época, os direitos fundamentais eram amplamente associados aos chamados direitos negativos, que exigiam a abstenção do Estado em intervir na esfera privada dos indivíduos, definidos por Robert Alexy como direitos a ações negativas do Estado²⁷. Isto é, a esfera privada de cada indivíduo deveria, segundo essa visão, ser imune a qualquer tipo de intervenção estatal positiva, sendo essa a principal função do Estado: atuar para que os direitos negativos dos indivíduos fossem incondicionalmente respeitados.

²⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 197.

²⁶ SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 35.

²⁷ ALEXY, Robert; DA SILVA, Virgílio Afonso. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 433.

O Estado Liberal consolidou-se a partir da teoria contratualista e da rígida distinção entre sociedade civil e Estado, dado que aquela era formada por cidadãos dotados de direitos individuais “naturais”.²⁸ Tais direitos eram ditos como “naturais” porque significavam que seriam oponíveis a qualquer um que pretendesse os violar, direitos esses que estavam além do espectro humano da vida.

Naturalmente, o Estado guiado pelos ideais liberais conduzia à idealização de um estado mínimo, cujas despesas públicas eram moderadas e, por conseguinte, predicava por uma carga fiscal baixa.²⁹ Não é por outra razão que a necessidade de consentimento – por parte do contribuinte – em relação à tributação tornou-se mais forte do que nunca.

No entanto, posteriormente a visão liberal passou a ser duramente criticada por diversos autores, dentre os quais Stephen Holmes e Cass Sunstein, que reprovaram a própria dicotomia entre direitos positivos e direitos negativos ao adotar a visão de que “todos os direitos implicam uma pretensão a uma resposta afirmativa por parte do Estado”.³⁰ O raciocínio parece apropriado, porquanto dizer-se que existe um direito negativo, alheio à intervenção estatal, implica em um contrassenso ao se considerar que a violação de um dado direito negativo exigirá, obrigatoriamente, uma resposta positiva do Estado.

Nesse quadro, em contrapartida ao Estado Liberal, surge, entre os séculos XIX e XX, o paradigma do Estado Social, em direção diametralmente oposta. A liberdade deixa de ser estritamente relacionada ao indivíduo e passa a ser considerada sob um prisma coletivo³¹, a justificar o crescimento das atribuições do Estado, principal responsável por proporcionar que a coletividade (e não apenas o indivíduo) seja beneficiada através de suas ações.

Depreende-se, dessarte, que o Estado passou a assumir outros papéis além de resguardar os indivíduos contra a sua própria intervenção. Diante da eclosão exacerbada da desigualdade no seio da sociedade capitalista, a população, que se distanciava mais e mais da próspera acumulação de riquezas adquirida pelos detentores dos meios de produção, passou a lutar por direitos sociais mínimos, com espeque no princípio da dignidade da pessoa humana, cujo conteúdo jurídico pode ser sistematizado a partir de quatro pontos basilares: 1) a universalidade do homem como sujeito de direito e a afirmação de direitos subjetivos; 2) trata-se de princípio

²⁸ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. **A noção de paradigma jurídico e o paradigma do Estado democrático de direito**. 2014, p. 34. Disponível em: <https://www.univali.br/pos/mestrado/mestrado-em-gestao-de-politicas-publicas/cadernos-de-pesquisa/Documents/caderno-pesquisa-13-2.pdf>. Acesso em 23 dez. 2024.

²⁹ NABAIS, José Casalta. A crise do estado fiscal. In: SILVA, Suzana Tavares da. RIBEIRO, Maria de Fátima (org.). **Trajectórias de Sustentabilidade: Tributação e Investimento**. Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017, p. 24-25.

³⁰ HOLMES, Stephen. SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019, p. 30-31.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 9 ed., 2019, p. 60.

jurídico fundamental e absoluto; 3) trata-se um princípio em constante reconstrução e; 4) trata-se de direito à afirmação de um projeto individual³².

Característica marcante deste paradigma é a oponibilidade de princípios e direitos sociais ao Estado Social, demandando deste uma postura ativa e dirigente como garantidor de tais direitos³³. Por essa razão, os Estados necessitaram reajustar suas rotas anteriores no que tange às suas agendas fiscais. A tributação adquiriu centralidade como instrumento indispensável para a concretização das garantias constitucionais assumidas pelo Estado.

Assim, o Estado passou por uma contundente mudança em sua estrutura, tornando-se “encarregado da implementação dos direitos sociais e do planejamento econômico, já que a natureza prestativa ou positiva dos direitos sociais não era condizente com a atitude contida no Estado liberal.”³⁴

Com o passar do tempo, o Estado Social não passou imune a críticas, especialmente quando foi constatado que o seu crescimento não era sinônimo de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica.³⁵ Outrossim, a burocracia estatal – advinda das mais variadas razões – foi um fator relevante para que as suas finalidades não fossem atingidas de modo pleno e efetivo.

O Estado Contemporâneo emergiu como uma síntese dos paradigmas liberais e sociais, refletindo a tensão histórica entre a liberdade individual e as demandas por justiça social. Na visão do presente estudo, não é possível se afirmar que uma ou outra concepção foi triunfante em relação à outra. Com efeito, a prevalência dos escopos liberais ou sociais varia de acordo com a conjuntura e com a ideologia política de determinado grupo que se encontra no poder.

Nesse sentido, passou a ser uma decisão política a controlabilidade da expansão ou refreamento dos gastos públicos, a ser tomada no âmbito da administração pública pelos ordenadores de despesa.³⁶

³² LOPES, Othon de Azevedo. A dignidade da pessoa humana como princípio jurídico fundamental. In: **Estudos de Direito Público: Direitos Fundamentais e Estado Democrático de Direito**. FRAZÃO, Ana (org.), Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 204.

³³ MARTIN, Andréia Garcia. Novos direitos decorrentes dos princípios adotados pela Constituição Federal de 1988: Direito Fundamental à Inclusão Social? In: SANTIAGO, Marcus Firmino; CARVALHO NETTO, Menelick de. **Constituição de 1988 e as Transformações do Estado Brasileiro**. Brasília: IDP, 2013, p. 81.

³⁴ MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. **A noção de paradigma jurídico e o paradigma do Estado democrático de direito**. 2014, p. 36. Disponível em: <https://www.univali.br/pos/mestrado/mestrado-em-gestao-de-politicas-publicas/cadernos-de-pesquisa/Documents/caderno-pesquisa-13-2.pdf>. Acesso em 23 dez. 2024.

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 9 ed., 2019, p. 61.

³⁶ TORRES, Heleno Taveira. **Crise do Estado fiscal exige coerência entre tributo e orçamento**. Conjur, 2016. Link: <https://www.conjur.com.br/2016-mai-25/crise-estado-fiscal-exige-coerencia-entre-tributo-orcamento/>. Acesso em 15 dez. 2024.

Mas não somente em virtude de decisão política é que o Estado determina as suas atribuições. Exemplo disso é o advento da pandemia ocasionada pelo coronavírus. O presente trabalho assenta-se sob a premissa de que, atualmente, não há como se vislumbrar um Estado inerte e passivo às circunstâncias caóticas ocasionadas pela difusão do vírus ao redor do globo. Mas, por outro lado, há de se pensar se a mesma postura deve ser exigida do Estado em momentos em que não há cenários excepcionais, tais como o da pandemia acima mencionado. A resposta, nesse ponto, deve ser a de que as despesas públicas não são definidas tão somente por aspectos políticos, mas também por circunstâncias alheias e excepcionais que podem interferir nas diretrizes orçamentárias.

O Estado Democrático de Direito caracteriza-se pela articulação entre o princípio da soberania popular, que fundamenta a democracia, e o constitucionalismo, que busca limitar o exercício do poder estatal.³⁷ Nessa formulação, além de proteger direitos fundamentais constitucionalmente previstos, o Estado abstém-se de tomar uma postura ativa e protagonista na economia, ressaltando-se o seu aspecto Fiscal (e não Patrimonial).

Posto isso, novamente são pertinentes as considerações de Daniel Sarmiento quanto à crise do Estado Social, acentuada no final do século passado, em que se percebe um retorno do pêndulo em direção à prevalência das concepções neoliberais, resultando no mingramento da máquina pública e na devolução de setores da economia à atividade privada.³⁸

No âmbito tributário, mostra-se consentânea a lição do professor Sérgio André Rocha, que alude à subsidiariedade da atuação estatal na economia, de modo a garantir-se a liberdade de atuação dos cidadãos para explorar atividades econômicas, sendo a contrapartida dessa garantia a tributação.³⁹ É bem verdade que a imposição tributária, por si só, interfere no desenvolvimento da atividade econômica, mas isso não significa dizer que o Estado propriamente dito atua na economia quando exerce a atividade tributante, decorrendo-se, a partir dessa constatação, a ideia de neutralidade tributária.

Sob outra perspectiva, Ricardo Lobo Torres aponta para a consolidação do Estado Fiscal, na medida em que “o tributo é o preço pago pela liberdade, eis que o indivíduo se distancia do Estado na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia

³⁷ MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica**. 2014. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2014, p. 48.

³⁸ SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 41.

³⁹ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, p. 16.

as proibições jurídicas”.⁴⁰ Noutros termos, o tributo passa a ter uma importância central na sociedade contemporânea porque se consolida como um agente indissociável da vida coletiva.

Em complementação a esse juízo, Paul Kirchhof dessume que “[r]espeitados os direitos fundamentais, a tributação é o fundamento do financiamento do Estado [e] é usada como instrumento extrafiscal, cujo objetivo não é a arrecadação, mas sim a indução dos comportamentos individuais.”⁴¹ Essa visão é extremamente relevante porque, além de evidenciar a tradicional função arrecadatória dos tributos (fiscalidade), acentua também o seu caráter indutor de comportamentos (extrafiscalidade).

Com efeito, a extrafiscalidade consiste no uso de tributos como instrumentos de intervenção estatal, voltados à consecução de objetivos econômicos, sociais e ambientais, ultrapassando a mera finalidade arrecadatória. Nesse sentido, Hugo de Brito Machado define a extrafiscalidade como a aplicação de tributos para “[...] alcançar objetivos econômicos ou sociais, sem que se vise prioritariamente à obtenção de recursos financeiros para o Estado.”⁴² Complementando essa concepção, André Folloni enfatiza que a extrafiscalidade “[...] não pode ser usada à toa. Ela deve ser usada para a promoção, apenas, dos fins constitucionais mais elevados”.⁴³

A aplicação prática da extrafiscalidade pode ser observada em tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), utilizado para desestimular o consumo de produtos prejudiciais à saúde, e o Imposto de Importação (II) e Exportação (IE), empregados para regular o comércio exterior. Assim, a extrafiscalidade destaca-se como um elemento relevante do sistema tributário, permitindo ao Estado a consecução de políticas públicas por meio da tributação, desde que se preserve o equilíbrio entre os objetivos regulatórios e os direitos fundamentais dos contribuintes.

Outrossim, importante sublinhar-se que o tributo não poderá, jamais, sobrepujar-se a direitos fundamentais, conforme anteriormente adiantado na introdução do presente trabalho. A assertiva decorre obrigatoriamente à luz dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade, bem como das limitações ao poder tributante previstos nos Textos Constitucionais. Pensar-se no contrário é inverter a lógica jurídica subjacente a qualquer Estado que se proponha minimamente a garantir a liberdade de seus cidadãos.

⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 36-37.

⁴¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 13.

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43 ed. São Paulo: Juspodivm, 2024, p. 56.

⁴³ FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014, p. 218.

Noutro prisma, não se pode olvidar que nenhum direito é absoluto. É em virtude da desconsideração dessa premissa que debates quanto a uma suposta violação da tributação a direitos fundamentais surgiram⁴⁴. Todavia, o trabalho que se põe sob análise adota a posição de que a tributação, de fato, representa uma restrição ao direito de propriedade dos indivíduos. Paradoxalmente, essa restrição se compatibiliza perfeitamente com os ditames constitucionais brasileiros e com os objetivos da República⁴⁵.

Deveras, parte-se da premissa de que a efetiva violação a direitos fundamentais através da tributação somente se dará quando esta se transpuser dos contornos normativos que a preveem, não havendo o que se falar em violação a direitos fundamentais simplesmente em virtude da imposição tributária. Nesse particular, sempre pertinente o magistério de Gerd Willi Rothmann ao ponderar que o princípio da legalidade tributária é a base que sustenta a composição do conflito de interesses entre o Estado e os cidadãos.⁴⁶

Nesse passo, se a observância da legalidade é um pressuposto para a implementação da exigência tributária, inviável defender-se uma “institucionalização” de violação de direitos fundamentais através da tributação, pois esta se dá tão somente nos contornos legalmente previstos.

Caminha nessa linha a visão da professora Regina Helena Costa, que sustenta a noção de que “[s]er cidadão também é ser contribuinte. Em outras palavras, poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania.”⁴⁷

Mas não é suficiente admitir-se que a tributação não viola direitos fundamentais simplesmente porque respeita os contornos normativos que a preveem. De fato, elementos extra normativos que impeçam a “injustiça extrema”⁴⁸ também devem ser levados em conta para se aferir a violação de direitos fundamentais.

⁴⁴ A esse respeito, vale conferir trecho da seguinte obra de Sérgio André Rocha em que o autor rebate afirmações do professor Humberto Ávila: ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, p. 34-35.

⁴⁵ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

⁴⁶ ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito**, Universidade de São Paulo, v. 67, p. 231-268, 1972, p. 232.

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 29.

⁴⁸ Sobre a expressão, é ver o seguinte trecho da obra paradigmática de Robert Alexy em que o autor argumenta que “[s]omente em casos de extrema injustiça, devido a seu fácil reconhecimento, é que o argumento da segurança jurídica podia ser refreado.” Cf. ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. Tradução Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 79.

Exemplificativamente, imagine-se um cenário em que a carga tributária imposta em conformidade com os procedimentos legislativos competentes, sobre cidadãos de um dado Estado é tão alta que impede que aqueles desempenhem suas atividades seguindo critérios mínimos de dignidade humana, de forma que o Estado lhes retira tudo o que têm sem qualquer contrapartida. Parece de fácil compreensão que, mesmo que o exercício do poder-dever tributário por parte de tal Estado esteja em conformidade com o ordenamento vigente, há uma patente violação dos direitos fundamentais dos cidadãos pertencentes a tal Estado.

Nessa perspectiva, revela-se apropriado a menção da clássica fórmula de Gustav Radbruch, segundo a qual:

O conflito entre a justiça e a segurança jurídica pode ser resolvido da seguinte maneira: o direito positivo, assegurado por seu estatuto e por seu poder, tem prioridade mesmo quando, do ponto de vista do conteúdo, for injusto e não atender a uma finalidade, a não ser que a contradição entre a lei positiva e a justiça atinja um grau tão insustentável que a lei, como ‘direito incorreto’, deva ceder lugar à justiça.⁴⁹

Portanto, tem-se que o papel do tributo no Estado Contemporâneo é duplamente facetado. A primeira faceta consiste na justificação do tributo como meio para se alcançar a liberdade coletiva, impondo-se limites em sua cobrança e na forma em que esta se dará⁵⁰. A segunda relaciona-se à instrumentalização do tributo como forma de determinar que os cidadãos observem determinados comportamentos.

Em arremate, de se notar, atualmente, a existência de teorias que subtraem o papel do tributo como principal fonte de custeio do Estado. Dentre elas, a Teoria Monetária Moderna, cuja compreensão parte da premissa de que os Estados soberanos emissores de moeda, e que não possuam dívidas em moedas estrangeiras, são autofinanciáveis e independem da arrecadação de tributos para o custeio das despesas públicas.⁵¹

Ainda no âmbito dessa Teoria, assinala-se que juristas de alto calibre não deixam de ressaltar a importância do tributo para o desempenho das atividades estatais, tais como Ricardo Lodi Ribeiro. Para o professor da UERJ, o Estado que emite sua própria moeda ainda se veria agarrado aos tributos porquanto estes permaneceriam dotados de quatro funções: (i) de conferir importância da moeda estatal diante da necessidade de se adimplir às obrigações tributárias através dela; (ii) de dinamizar o espaço para o gasto público, refreando-se o excesso de liquidez

⁴⁹ In: ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. Tradução Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009, p. 34.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 9 ed., 2019, p. 65.

⁵¹ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, p. 133.

do mercado; (iii) de promover a redistribuição de renda por meio da progressividade e; (iv) estimular ou desincentivar determinadas condutas à luz da extrafiscalidade⁵².

A despeito das ponderações derivadas da Teoria Monetária Moderna, a presente análise filia-se ao entendimento de que o tributo permanece sendo a principal e mais importante forma de financiamento das atividades estatais.

1.2 A noção de interesse público no contexto brasileiro.

A princípio, um exame perfunctório poderia sugerir que o conceito de interesse público não demandaria maior dificuldade para ser compreendido, bastando-se a realização de um simples exercício de exclusão: interesses públicos são aqueles que extrapolam os interesses privados. A partir desse exercício, seria plausível assumir que interesses para além do indivíduo seriam interesses coletivos e cuja responsabilidade de “representação” caberia ao Estado.

Mas não se demora a perceber que esse raciocínio, embora intuitivo, revela-se superficial e não enfrenta devidamente o problema envolvendo a noção de interesse público, particularmente em contextos jurídicos contemporâneos. Primeiro porque poder-se ia redarguir que o interesse público é a soma dos interesses individuais, não estando alheio a estes (e sim sendo composto por eles). Outra singela objeção consiste na premissa de que o Estado também possui responsabilidade pela defesa de interesses privados, em respeito aos direitos dos seus próprios cidadãos.

Nessa linha, faz-se necessária uma digressão para se depreender, com maior precisão, o conceito de interesse público, sua importância no âmbito da tributação e sua interlocução com o objeto da presente pesquisa. Em antecipação, compartilha-se do entendimento de que a principal problemática envolvendo o conceito de interesse público é a sua vagueza conceitual, como será mais bem delineado nas linhas que se seguem.

O conceito de interesse público tradicionalmente reconhecido como referência inaugural na doutrina brasileira é aquele formulado por Celso Antônio Bandeira de Mello, sendo também considerado o mais relevante e influente nessa temática. Segundo o professor emérito da PUC-SP, o interesse público é “o interesse resultante do conjunto de interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade”⁵³.

⁵² RIBEIRO, Ricardo Lodi. O papel da moeda e a função dos tributos na teoria monetária moderna. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD**, p. 1–33, n. 43, 2024, p. 23.

⁵³ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 60.

Nessa esteira, o ilustre professor apoiou-se no magistério de Renato Alessi para estabelecer a distinção entre o interesse público primário e o interesse público secundário, sendo aquele traduzido nos interesses gerais da coletividade e o secundário nos interesses particulares do Estado, como pessoa jurídica.⁵⁴ A diferenciação ganha relevo ao se considerar a frequente controvérsia envolvendo a potencial supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados, tema esse que será retomado mais adiante. Por ora, registre-se que, a partir da distinção entre interesses públicos primários e secundários, Bandeira de Mello atribui tão somente aos primeiros a supremacia sobre os interesses dos particulares.⁵⁵

Conceito similar foi empregado por Alice González Borges, para quem o interesse público representa, em suma, o “somatório de interesses individuais coincidentes em torno de um bem da vida que lhes significa um valor, proveito ou utilidade de ordem moral ou material, que cada pessoa deseja adquirir, conservar ou manter em sua própria esfera de valores.”⁵⁶

Noutra perspectiva, mas compartilhando com os conceitos supra indicados, Maria Sylvia Zanella di Pietro ressalta que o interesse público se entrelaça com outras expressões comumente empregadas em sentido semelhante, tais como “interesse geral”, “interesse coletivo”, “utilidade pública”, dentre muitas outras.⁵⁷ Saliente-se que, por vezes, essas expressões não necessariamente são empregadas com o mesmo sentido de interesse público, o que começa a tornar dificultosa a tarefa de se chegar a um conceito sólido e abstrato de interesse público.

Extrai-se que o aspecto nuclear da expressão se relaciona à inevitabilidade da separação entre interesses relacionados à esfera individual dos cidadãos e interesses que ultrapassam essa fronteira e tornam-se universais ou, pelo menos, comunitários, a justificar a proteção por um ente compartilhado.

Nesse diapasão, rigorosamente correta a advertência de Daniel Wunder Hachem de que, independentemente do conceito de interesse público a ser adotado pelo jurista, este se afigura como um importante pressuposto para limitação jurídica do exercício de competências administrativas, tratando-se de verdadeira condição de validade dos atos administrativos.⁵⁸ Essa percepção corrobora com a consequência de que há diferentes ângulos para se delimitar o

⁵⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 57.

⁵⁵ Ibidem, p. 57.

⁵⁶ BORGES, Alice Gonzales. Interesse público: um conceito a determinar. **Revista de Direito Administrativo**, v. 205, p. 109-116, 1996, p. 114.

⁵⁷ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionalidade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991, p. 153.

⁵⁸ HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público**. Editora Fórum, 2011, p. 161.

conceito de interesse público e que a sua caracterização resultará de uma imperiosa contextualização do cenário em que o termo é empregado.

A disputável caracterização e delimitação do conteúdo do interesse público resta evidente, ante a sua dependência de múltiplos fatores, jurídicos e extrajurídicos, de modo que a sua invocação não pode representar uma “Katchanga Real”⁵⁹, dado que resulta passível de controle pelo Poder Judiciário.⁶⁰

Trata-se, portanto, de um conceito jurídico indeterminado⁶¹, assim entendidos como “conceitos cujos termos são ambíguos ou imprecisos – especialmente imprecisos –, razão pela qual necessitam ser completados por quem os aplique.”⁶² A indeterminação deriva de diversas razões, dentre elas o impasse em se determinar, a partir de um juízo prévio, o que é um interesse legitimamente público.

Em igual sentido o magistério de Dalmo Dallari, que atenta quanto à “impossibilidade de consideração genérica, prévia e universalmente válida do que seja o interesse público, revelando-se inevitável a avaliação pragmática do que é interesse público.”⁶³

Vale acentuar, ainda, que a origem da diferenciação entre interesses públicos e interesses privados advém dos paradigmas envolvendo a configuração estatal ao longo do tempo, sendo que o interesse público exsurge como uma construção do Estado Social em oposição aos interesses liberais e individualizados do período anterior⁶⁴, cuja apresentação se deu na subseção anterior.

Tal constatação é importante porque a tributação é inerente e intrínseca aos Estados Contemporâneos, tratando-se de uma atividade vinculada e que está sujeita a um regime jurídico de Direito Público. Por conseguinte, sendo o interesse público uma das principais formas de se delimitar o exercício da atividade administrativa do Estado, a tributação também seria regida, de certa forma, pelo interesse público.

⁵⁹ STRECK, Lênio Luiz. **Com 'Katchanga Real', Congresso quer colocar o STF contra as cordas**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-out-14/com-katchanga-real-congresso-quer-colocar-o-stf-contra-as-cordas/>. Acesso em 26 dez. 2024.

⁶⁰ OSÓRIO, Fabio Medina. Supremacia do interesse público sobre o privado. **Revista de Direito Administrativo**, v. 220, p. 69-107, 2000, p. 73.

⁶¹ BORGES, Alice Gonzales. Interesse público: um conceito a determinar. **Revista de Direito Administrativo**, v. 205, p. 109-116, 1996, p. 110.

⁶² GRAU, Eros Roberto. **Direito, Conceitos e Normas Jurídicas**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 72. *apud* BORGES, Alice Gonzales. Interesse público: um conceito a determinar. **Revista de Direito Administrativo**, v. 205, p. 109-116, 1996.

⁶³ DALLARI, Dalmo de Abreu. Interesse público na contratação das entidades da Administração descentralizada. **Suplemento Jurídico da Procuradoria Jurídica do Departamento de Estrada e Rodagem**, v. 126, p. 9-16. janeiro-março/1987, p. 15.

⁶⁴ NETO, Floriano Peixoto de Azevedo Marques. **Regulação Estatal e Interesses Públicos**. Malheiros: São Paulo, 2002, p. 81-82.

À vista disso, não se entende como equivocado o enunciado segundo o qual o poder-dever estatal, no que toca à instituição e cobrança de tributos, deve ser exercido em estrita observância ao interesse público. Mas é importante que se esclareça que esse enunciado se relaciona ao discurso de que a tributação deve se dar em estrita observância ao regime jurídico previamente instituído pelo Estado, entendendo-se o interesse público como o conjunto de interesses privados que, através dos meios constitucionalmente previstos, definiu as balizas e contornos normativos envolvendo a atividade tributante.

Nada obstante, a instituição da dicotomia entre interesses públicos e privados foi acompanhada de outras ramificações. No presente estudo, duas delas serão examinadas com maior profundidade nas linhas a seguir, tendo em vista a sua aproximação com o objeto central da presente análise. Apresenta-se, inicialmente, o princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados, que encontrou notáveis defensores no contexto brasileiro.

A definição desse princípio pode ser bem resumida a partir das lições de Hely Lopes Meirelles ao dispor que “sempre que entrarem em conflito o direito do indivíduo e o interesse da comunidade, há de prevalecer este, uma vez que o objetivo primacial da Administração é o bem comum”.⁶⁵ Ressalte-se, sem embargo, que a definição dada pelo ilustre jurista consiste em uma variante mais rígida do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os privados, vez que, à luz de sua literalidade, não haveria qualquer espaço para preponderância dos interesses privados.

Outros eminentes doutrinadores, com o passar do tempo, passaram a refinar a compreensão acerca do princípio em questão, admitindo a sua relatividade. Maria Sylvia Di Pietro assevera que os interesses públicos não são absolutos, embora reconheça que as normas de direito público possuem o objetivo essencial de atendê-los, e que tal princípio funciona como fundamento para todo o direito público, vinculando a Administração Pública em todas as suas decisões.⁶⁶

Sob outra perspectiva, Celso Ribeiro Bastos sustenta que a supremacia dos interesses públicos não existe em razão da atuação administrativa do Estado *per se*, mas sim em virtude da consagração de instrumentos jurídicos privilegiados, pois o Poder Público submete-se integralmente à lei.⁶⁷

Já o professor Edilson Pereira Nobre Júnior justifica a existência do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados a partir de decorrência lógica

⁶⁵ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 43.

⁶⁶ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 69.

⁶⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 32-33.

do Estado Democrático de Direito, argumentando metaforicamente que, amparado na *volonté générale*, “o querer do conjunto deve prevalecer sobre o do proprietário”⁶⁸.

Foi a partir dessas proposições que o princípio da supremacia do interesse público “acabou por ser entronado no posto máximo e inapelável de justificação de toda atividade administrativa”.⁶⁹ Como efeito, passou-se a admitir que, nos conflitos envolvendo a Administração Pública, representante dos interesses públicos por excelência, e particulares, aquela teria prevalência sobre estes.

Todavia, em meados do final do século XX, o princípio sob exame passou a ser profundamente questionado pela doutrina nacional. A esse respeito, merecem destaques as proposições pioneiras do ilustre professor Humberto Ávila, para quem “[a] Administração não pode exigir um comportamento do particular (ou direcionar a interpretação das regras existentes) com base nesse ‘princípio’”.⁷⁰

E essa compreensão, na visão do referido professor, se daria em virtude de limites conceituais (o supracitado princípio não equivaleria a uma norma-princípio) e limites normativos, sendo estes últimos a ausência de fundamento de validade do princípio, a sua indeterminabilidade abstrata, a sua indissociabilidade do interesse privado e a sua incompatibilidade com certos postulados normativos previstos no ordenamento positivo brasileiro.⁷¹

Daniel Sarmento, em consonância com esse posicionamento, advoga pela inexistência da supremacia dos interesses públicos sobre os privados, mesmo nos casos em que estes últimos não se qualifiquem como direitos fundamentais, especialmente à vista da determinação de que o Estado deve agir moderadamente em suas atribuições e observar o princípio da proporcionalidade.⁷² E é por esse motivo, na compreensão deste trabalho, que também não se pode argumentar, *prima facie*, pela existência da supremacia dos interesses públicos, ainda que primários, sobre os interesses particulares.

⁶⁸ JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. Princípios retores da desapropriação. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 34 n. 135 jul./set. 1997. p. 203-218, p. 205.

⁶⁹ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. O conceito de interesse público no estado constitucional de direito. **Revista da ESMESC**, v. 20, n. 26, p. 223-248, 2013, p. 226.

⁷⁰ ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 216.

⁷¹ Ibidem, p. 188 e 206.

⁷² SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 111 e 114.

Somam-se a essas considerações a proposição do professor Gustavo Binzenbojm quanto à impossibilidade de conciliação, no ordenamento jurídico brasileiro, da existência de um “princípio” que, a par das nuances de cada caso concreto, “pré-estabeleça que a melhor solução consubstancia-se na vitória do interesse público”.⁷³ Afinal, não há dispositivo constitucional expresso estatuinto e disciplinando o aludido “princípio”, de modo que a sua normatização seria, no máximo, implícita, e inoponível a diversos outros dispositivos constitucionais expressos que preveem o contrário: a proteção de interesses particulares, tais como os direitos fundamentais previstos no art. 5º da Constituição Federal.

De modo semelhante, e constatando a excessiva subjetividade da expressão “interesse público”, Alexandre Santos de Aragão aponta que, no confronto entre argumentos ligados ao texto da regra e argumentos de caráter não estritamente jurídico (tais como a invocação do “interesse público”), aqueles devem prevalecer sobre estes.⁷⁴ Em igual sentido o magistério de Robert Alexy quanto à precedência dos argumentos que dão expressão a uma relação jurídica com base nas palavras da lei (ou da vontade do legislador histórico) sobre os demais.⁷⁵

Pertinente, nesse aspecto, a observação de José Sérgio da Silva Cristóvam quanto à invocação do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados para escamotear arbitrariedades de toda sorte, autoritarismos e ofensas a princípios constitucionais, especialmente quanto à impessoalidade e moralidade administrativas.⁷⁶

Sob outro enfoque, Emerson Gabardo arrazoa que “o reconhecimento de privilégios para a Administração Pública na sua atuação encontra limites insuperáveis na legalidade bem como faz da aplicação do princípio da supremacia do interesse público não só um poder, mas também um dever do Estado.”⁷⁷ A ponderação merece homenagem, levando-se em conta que o princípio da legalidade sempre delimitará os marcos iniciais e finais para qualquer tipo de atuação administrativa.

⁷³ BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 239, p. 1-32, 2005, p. 16.

⁷⁴ ARAGÃO, Alexandre Santos de. A “Supremacia do Interesse Público” no Advento do Estado de Direito e na Hermenêutica do Direito Público Contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 11.

⁷⁵ ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Ed. Landy, São Paulo, 2001, p. 239.

⁷⁶ CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. O conceito de interesse público no estado constitucional de direito. **Revista da ESMESC**, v. 20, n. 26, p. 223-248, 2013, p. 226.

⁷⁷ GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, 2017, p. 114.

Em arremate ao histórico acerca da noção do interesse público no contexto brasileiro, anote-se que, atualmente, o conceito – da forma como pensado pela doutrina tradicional – se encontra erodido. No entanto, não se pode falar que o conceito foi abandonado, considerando que uma parte significativa da doutrina permanece reconhecendo o seu valor normativo e principiológico⁷⁸.

Ao revés do ponto de vista que sustenta a prevalência de interesses públicos sobre interesses privados, e, em complemento às críticas acima mencionadas à referida supremacia, apresenta-se na presente obra uma outra faceta do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados, na linha de reflexão iniciada pelo professor Daniel Sarmento, o qual cogita a existência de um “princípio da tutela do interesse público”⁷⁹.

Explica-se: a presente análise adota o entendimento de que tal princípio predispõe que, no exercício das suas atribuições, a Administração Pública deverá, impreterivelmente, prestigiar e almejar a consecução dos interesses públicos, em detrimento de interesses privados dos detentores das funções públicas. Ou seja, o princípio visa consagrar o mandamento de que os sujeitos que exerçam funções públicas jamais poderão sobrepujar os seus próprios interesses para relegar os interesses da coletividade para um segundo plano.

Nessa toada, importa aferir que o mencionado princípio não se propõe a estabelecer, de antemão, uma suposta supremacia de interesses públicos sobre interesses privados, como se, em caso de conflito entre ambos, aqueles devessem prevalecer sobre estes de forma abstrata. Predica-se que o princípio preceitua tão somente que o Estado, ao desempenhar suas atividades precípuas, deve atender aos interesses públicos em detrimento de interesses privados dos sujeitos que se encontram à frente do aparato administrativo estatal. Trata-se de um princípio voltado à atuação estatal e ao estabelecimento de diretrizes nessa atuação, e não de ordem axiológica, como frequentemente se é examinado pela doutrina.

Diante do arrazoadado, não se compartilha, respeitosamente, a visão de que uma das fontes constitucionais do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados seriam os próprios princípios que regem a Administração Pública e a direção teleológica da atuação administrativa, como defendido por Fábio Medina Osório⁸⁰.

⁷⁸ A esse respeito, vale a leitura do Capítulo 3 da obra de Daniel Wunder Hachem, em que o autor rebate as críticas acerca da desconstrução do princípio da supremacia dos interesses público. HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público**. Editora Fórum, 2011, p. 219 e ss.

⁷⁹ SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 114.

⁸⁰ OSÓRIO, Fábio Medina. Supremacia do interesse público sobre o privado. **Revista de Direito Administrativo**, v. 220, p. 69-107, 2000, p. 86.

Isso porque a busca pela realização dos interesses da coletividade pelo Poder Público é derivada da própria lógica subjacente ao Estado Democrático de Direito, sendo que isso não equivale dizer que tais interesses se sobrepõem automaticamente sobre os interesses privados. Até mesmo porquanto a atuação estatal, por vezes, é direcionada justamente para assegurar os interesses dos particulares, resguardando-os dos disformados interesses públicos, como por exemplo quando o Poder Público atua na defesa de direitos fundamentais. E isso sem contar que o Estado Contemporâneo não é o único responsável pela proteção dos interesses públicos.

A visão outrora apontada sustenta-se na premissa de que o conteúdo finalístico da ação administrativa (consecução do interesse público) e a existência de vantagens da Administração em detrimento do particular justificariam a supremacia dos interesses públicos sobre os privados.⁸¹ Novamente, com a mais respeitosa vênia, ousa-se discordar dessa concepção posto que tais constatações, por si mesmas, não permitem a inferência da existência, ainda que implícita, da supremacia sob análise.

O Estado possuir determinados privilégios em detrimento aos particulares não tem como consequência automática a pretensa sobrepujança dos interesses públicos sobre os privados. Para sustentar essa visão, menciona-se a lição de Humberto Ávila quando afirma que a Constituição Federal, através de diversos dispositivos (arts. 1º a 4º, 5º a 17, 145, 150 e 170), protege de tal modo “a liberdade, a igualdade, a cidadania, a segurança e a propriedade, que se tratasse de uma regra abstrata e relativa de prevalência seria [...] em favor dos interesses privados em vez dos públicos.”⁸²

O intuito da explanação acima foi de tentar demonstrar que o papel do Estado nas sociedades contemporâneas não se confunde com a pretensa consolidação do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados. De um lado, não se questiona que o Estado deve buscar satisfazer as necessidades coletivas de seus cidadãos. Do outro, não se deve perder de vista que tal raciocínio não valida – por carência de logicidade e dialética – a supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados. De fato, haverá situações, tais como nas desapropriações, em que o Poder Público gozará de certa preponderância sobre o particular, mas ainda assim nessas situações a supremacia dos interesses públicos pode ser questionada, tendo em vista os princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

⁸¹ OSÓRIO, Fabio Medina. Supremacia do interesse público sobre o privado. **Revista de Direito Administrativo**, v. 220, p. 69-107, 2000, p. 87.

⁸² ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 188.

A constatação de que a existência de vantagens do Estado em detrimento dos particulares seria sinônimo de que os interesses públicos se sobrepõem aos interesses privados poderia conduzir ao entendimento, por exemplo, de que a previsão contida no art. 183 do Código de Processo Civil⁸³, a qual confere o prazo em dobro à Advocacia Pública para suas manifestações processuais, teria o condão de assegurar a tais manifestações uma primazia sobre as manifestações de particulares, o que parece ser um raciocínio fortemente desacertado.

Registre-se que as considerações tecidas acima não pretendem desconstruir a supremacia do interesse público com o fim de reforçar discursos ultraliberais ou neoliberais que visam diminuir o papel do Estado no século XXI, tentativa essa frequentemente empregada por alguns, como bem salientado por Patrícia Irene Nohara⁸⁴. Antes, o que se pretendeu foi tão somente afastar a concepção de que existe um princípio abstrato que determina a supremacia de interesses públicos sobre interesses privados quando estes entram em conflito.

Nos contornos atuais, o Estado Contemporâneo, sobretudo o brasileiro, possui responsabilidade primordial na construção de uma sociedade mais justa e menos desigual⁸⁵, motivo pelo qual a desconsideração da importância dos interesses públicos também não se mostra a melhor alternativa para a aferição da conformação jurídica envolvendo a tensão entre os interesses públicos e os interesses privados.

Nesse propósito, reforça-se a necessidade da adoção de uma visão equilibrada acerca da prevalência dos interesses em jogo e da impossibilidade em se predispor, de forma abstrata, a prevalência de alguns sobre outros.

Além do princípio da supremacia dos interesses públicos, a outra ramificação advinda da dicotomia entre tais interesses e o interesses privados consiste no princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, que será abordado na sequência. No entanto, ao contrário daquele princípio, segundo Mariana de Siqueira, este carece de um grande volume de estudos que refletem acerca do seu conteúdo.⁸⁶

⁸³ “Art. 183. A União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público gozarão de prazo em dobro para todas as suas manifestações processuais, cuja contagem terá início a partir da intimação pessoal.”

⁸⁴ NOHARA, Irene Patrícia. Reflexões críticas acerca da tentativa de desconstrução do sentido da supremacia do interesse público no direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (org.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 120-152, p. 141.

⁸⁵ ALMEIDA, Mateus Gomes; DE SOUZA, Frank Pavan; PEDLOWSKI, Marcos Antonio. Os limites da aplicabilidade do princípio da supremacia do interesse público para os casos de desapropriação no Estado Democrático de Direito: uma análise sobre a implantação do Porto do Açu. **Petróleo Royalties e Região**, v. 18, n. 67, p. 52-60, 2020, p. 59.

⁸⁶ SIQUEIRA, Mariana de. **Interesse público no direito administrativo brasileiro: da construção da moldura à composição da pintura**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 202.

Sem embargo, os manuais de Direito Administrativo comumente o abordam em capítulos introdutórios, cuja consequência é o seu ensino nas faculdades de direito brasileiras (mesmo que sem a devida profundidade) e a utilização de seu conteúdo como razão jurídica para fundamentar e legitimar decisões jurisdicionais.⁸⁷ Essa conjuntura é preocupante porque, assim como ocorre com o princípio da supremacia dos interesses públicos, há um certo grau de indeterminabilidade do conteúdo envolvendo o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos.

Em breves linhas, tal princípio “indica a impossibilidade de sacrifício ou transigência quanto ao interesse público, e é em decorrência da sua supremacia”.⁸⁸ A *ratio* do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos parte, portanto, da premissa de que não cabe ao Poder Público renunciar de tais interesses no exercício de suas atribuições.

Celso Antônio Bandeira de Mello é novamente citado para esclarecer o significado do princípio em debate, especificamente da expressão “indisponibilidade”. Segundo o professor, “sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, eles não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis”⁸⁹. E conclui afirmando: “o próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que também é um dever – na estrita conformidade do que dispuser a *intentio legis*”⁹⁰.

Luzardo Faria apresenta interessante faceta desse princípio ao acentuar a sua função de “contrapeso” em relação ao princípio da supremacia dos interesses públicos, afirmando que a indisponibilidade de tais interesses condicionam a atividade administrativa para que as prerrogativas do Poder Público não sejam utilizadas para qualquer outro fim que não o de interesse público⁹¹. Embora a melhor compreensão da assertiva sujeite-se ao conceito de interesse público a ser adotado e, a despeito das inúmeras críticas a essa expressão anteriormente referidas, coloca-se em linha com o argumento.

Isso porque, considerando que a atuação do Poder Público não deve se distanciar da consecução dos interesses públicos, a sua indisponibilidade exerce importante papel porquanto

⁸⁷ FARIA, Luzardo. **O princípio da indisponibilidade do interesse público e a consensualidade no Direito Administrativo**. Dissertação (Mestrado em Direito). Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019, p. 68.

⁸⁸ JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 35.

⁸⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 76.

⁹⁰ Ibidem, p. 76.

⁹¹ FARIA, Luzardo. **O princípio da indisponibilidade do interesse público e a consensualidade no Direito Administrativo**. Dissertação (Mestrado em Direito). Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019, p. 75.

delimita os limites dessa atuação, que deverá ser pautada pela estrita observância dos objetivos traçados pela lei e que fundamentam o próprio Estado Democrático de Direito. Nessa acepção, o princípio da indisponibilidade funciona como verdadeira norma limitadora do princípio da supremacia do interesse público, ainda que sob uma perspectiva abstrata.

Inobstante, e naturalmente, a conceituação do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos padece do mesmo desafio envolvendo a conceituação dos interesses públicos, como se expôs alhures. Para esse fim, além da adoção de um conceito para os interesses públicos, é necessário que o utente elabore um conceito para a “indisponibilidade” e que seja direcionado aos interesses referidos.

Não é por outra razão que Natalia Pasquini Moretti traçou quatro facetas desse princípio que costumam ser examinadas pela doutrina nacional: **a)** a indisponibilidade da finalidade legal; **b)** a indisponibilidade do dever de agir; **c)** a indisponibilidade de bens e serviços públicos e; **d)** indisponibilidade de competências administrativas.⁹²

Ressalte-se, inclusive, que há doutrinadores, tais como Daniel Wunder Hachem, que defendem que o princípio da indisponibilidade pode ser identificado como um princípio constitucional implícito, sendo o vetor de diversos outros princípios, como por exemplo aqueles previstos no art. 37 da Carta (moralidade, impessoalidade, moralidade, legalidade e eficiência).⁹³

Explicita Floriano de Azevedo Marques Neto que a irradiação do princípio da indisponibilidade é uma marca específica do contexto brasileiro envolvendo a atuação do Poder Público, na medida em que há uma “herança, forte entre nós, de desconfiar sempre do envolvimento dos particulares em qualquer atividade que promova as necessidades coletivas”⁹⁴. Daí porque se extrai que as raízes desse princípio que foram firmadas pela doutrina nacional tinham como escopo a delimitação da atuação estatal conforme a lei e a essencialidade de prestigiar-se a coletividade, de modo que não caberia àqueles que exercem funções administrativas dispor livremente dos fins públicos erigidos pelo ordenamento, como se fossem os seus “donos”.

⁹² MORETTI, Natalia Pasquini. Uma concepção contemporânea do princípio da indisponibilidade do interesse público. In: MARRARA, Thiago (Org.). **Princípios de direito administrativo: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público**. São Paulo: Atlas, 2012, p. 460.

⁹³ HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público**. Editora Fórum, 2011, p. 116-118.

⁹⁴ MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Interesses públicos e privados na atividade estatal de regulação. In: MARRARA, Thiago (Org.). **Princípios de direito administrativo: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público**. São Paulo: Atlas, 2012.

Nesse sentido, Luzardo Faria reconheceu que a doutrina tradicional administrativista brasileira defende que tal princípio reveste-se como uma espécie de norma fundamental do regime jurídico-administrativo, a qual determina, por força de seu conteúdo, que a vinculação da atividade administrativa é imperiosa e que a discricionariedade da atuação dos agentes públicos deve ser limitada apenas às situações em que possa ser utilizada como ferramenta que possibilite a melhor escolha que irá concretizar o interesse público⁹⁵.

Exemplo clássico dessa visão é o pensamento de Hely Lopes Meirelles quando afirma que “a Administração Pública não pode dispor desse interesse geral nem renunciar a poderes que a lei lhe deu para tal tutela, mesmo porque ela não é titular do interesse público, cujo titular é o Estado, que, por isso, mediante lei poderá autorizar a disponibilidade ou a renúncia.”⁹⁶

Mas essa visão tradicional não se limitou a existir no passado, de maneira que ainda há vozes abalizadas na doutrina que reiteram o enunciado de que “a Administração, conceitualmente, não possui interesses disponíveis”⁹⁷.

A rigor, segundo João Carlos Souto, a aplicação do princípio sob enfoque teria como consequência a de que “o ente público é titular de direito indisponível, não sujeito a transação – salvo os casos especificados em lei – e a renúncia por parte de seus administradores.”⁹⁸ No entanto, para o presente estudo, é de extrema importância notar que o autor não trata como indisponíveis os “interesses” públicos, mas sim os seus “direitos”.

Essa distinção, embora singela, tem consequências profundas. Com efeito, afirmar-se que os interesses de um sujeito são indisponíveis não possui qualquer equivalência com a afirmação de que os direitos desse mesmo sujeito são indisponíveis.

O sujeito de direito, como ensina Demoulis, indica aquele que é “titular de um direito, ou seja, a pessoa ou entidade que possui a capacidade de adquirir um direito ou assumir uma obrigação, impondo sua vontade e preservando seus interesses”.⁹⁹ À luz dessa avaliação, não se revela correto o raciocínio de que a figura do sujeito de direito teria identidade com a figura do sujeito detentor de interesses.

E o principal motivo para tanto é que os direitos são diretamente amparados pelo ordenamento jurídico e só possuem essa qualidade na medida em que há contornos normativos

⁹⁵ FARIA, Luzardo. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público na Administração Pública consensual. **Revista de Direito Administrativo**, v. 281, n. 3, p. 273-302, 2022, p. 276-277.

⁹⁶ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 101.

⁹⁷ MARTINS, Ricardo Marcondes. Arbitragem e administração pública: contribuição para o sepultamento do tema. **Interesse Público — IP**, Porto Alegre, ano 12, n. 63, p. 5, nov./dez. 2010.

⁹⁸ SOUTO, João Carlos. **A união federal em juízo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 177.

⁹⁹ DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

que os preveem. Já os interesses, por outro lado, possuem uma relação mediata com o ordenamento jurídico e não são impostos em virtude da normatividade do Direito. Para justificar essa distinção, assume-se a acepção de que “ter um direito” designa “aquilo que pensamos legitimamente merecer, poder fazer [...]”.¹⁰⁰ Noutros termos: o sujeito de direito está amparado pelo ordenamento positivo e pode valer-se do aparato jurídico para fazer prevalecer os seus interesses.

É certo que a existência de um direito pressupõe, necessariamente, a existência de um interesse. Mas isso não significa dizer que todo interesse corresponde a um direito, e muito menos que um interesse indisponível não possa ser efetivado através de instrumentos distintos, especialmente quando esse interesse é de difícil determinação. Em termos mais concretos, o que se pretende enunciar é que a interpretação mais previdente do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos não tem como consequência o acolhimento da premissa de que os direitos dos entes públicos também são indisponíveis.

E essa compreensão identifica-se como a mais consentânea com o Estado Democrático de Direito porquanto a própria doutrina tradicional administrativista brasileira admite que a Administração não detém os interesses públicos, sendo estes de titularidade do Estado, que os protege e exercita através da função administrativa, consoante a lição de Celso Antônio Bandeira de Mello¹⁰¹.

Ou seja, se o detentor dos interesses públicos é o Estado, e não a Administração Pública, cabe a esta tão somente a curadoria de tais interesses, não havendo fundamento jurídico que sustente o enunciado segundo o qual os direitos da Administração Pública, no exercício de suas funções, são indisponíveis. Ora, tais direitos são tão somente os instrumentos – definidos com arrimo no ordenamento jurídico – por meio dos quais a Administração possibilitará a consecução e o amparo dos interesses públicos, estes sim indisponíveis ao próprio Poder Público.

Para além dessa elucubração e da necessidade de revisitação do alcance e definição do princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, a doutrina aperfeiçoou o conteúdo desse princípio para compatibilizá-lo com outros princípios, tais como os da eficiência, da moralidade e da impessoalidade administrativas. Essa ressignificação pode ser bem observada do magistério de Marçal Justen Filho quando leciona que “o direito não faculta ao agente público

¹⁰⁰ ISRAEL, Liora. O que significa ter direito? Mobilizações do direito sob uma perspectiva sociológica. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**. Vol. 6, nº 1, maio/2019, p. 162-174, p. 164.

¹⁰¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 73-75.

o poder para escolher entre cumprir e não cumprir o interesse público. O agente é um servo do interesse público – nessa acepção, o interesse público é indisponível.”¹⁰²

E essa revisitação do conceito desse princípio se deu em virtude da sua apresentação como um “óbice à celebração de acordos administrativos pela Administração Pública”¹⁰³. Em igual sentido, Odete Medauar acentua que “muitas vezes se alega a ‘indisponibilidade’ como barreira para as práticas consensuais na Administração, o que representa negação da realidade e visão desatualizada.”¹⁰⁴ Noutros termos, frequentemente a invocação desse princípio refreou uma atuação do Poder Público que se compatibilizaria de um modo mais responsivo às mudanças ocasionadas pela evolução das sociedades contemporâneas.

Certeira a observação de Diogo de Figueiredo Moreira Neto quando evidencia que a indisponibilidade dos interesses públicos, mais do que se inserir como uma diretriz para a atuação do Poder Público no desenvolvimento de sua atividade administrativa, “consolidou-se [...] em um intransponível obstáculo à admissibilidade de qualquer negociação entre Poder Público e cidadãos”¹⁰⁵.

Igualmente, como bem investigado novamente por Odete Medauar, há uma certa tautologia quando se afirma que, no âmbito da atividade administrativa, os bens e interesses não estão à livre disposição dos agentes públicos¹⁰⁶.

Deveras, pode-se dizer que a interpretação tradicional de parte da doutrina sobre o princípio da indisponibilidade contribuiu para uma “expansão indiscriminada da indisponibilidade do interesse público”¹⁰⁷, cuja consequência foi o “engessamento da atuação administrativa”¹⁰⁸, que se viu constrangida em incorporar quaisquer tipos de contornos consensuais e discricionários no desenvolvimento das funções administrativas, ainda que amparada pela lei.

O resultado da evolução do estudo envolvendo o mencionado princípio é de que ele não pode ser invocado como óbice para a efetivação dos interesses públicos, ainda que esse fim seja alcançado através de uma postura menos “rígida” ou “unilateral” por parte dos administradores públicos.

¹⁰² JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 35.

¹⁰³ PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Sanção e acordo na administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 59.

¹⁰⁴ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo em evolução**. 3. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017, p. 378.

¹⁰⁵ MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 231, p. 129-156, jan. 2003, p. 138.

¹⁰⁶ MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo em evolução**. 3. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017, p. 378.

¹⁰⁷ SALLES, Carlos Alberto de. **A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública**. Tese (livre docência) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. p. 410.

¹⁰⁸ BRANDÃO, Marcella Araújo da Nova. **A consensualidade e a administração pública em juízo**. Dissertação (Mestrado Profissional em Poder Judiciário). Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2009, p. 71.

Ressalte-se, a esse respeito, as considerações tecidas por Eduardo Talamini ao prescrever que a objeção da doutrina não se relaciona à indisponibilidade, tendo em vista que “[n]ão se contesta que o interesse público, em seu núcleo essencial, é indisponível. A verdadeira questão reside em identificar quando há interesse público no caso concreto — ou até, muitas vezes: ‘de que lado está’ o interesse público.”¹⁰⁹

A visão doutrinária contemporânea predominante sustenta, assim, que o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos não redundaria em uma atuação administrativa unilateral e que não admite a adoção de elementos de discricionariedade na consecução dos seus fins. É fato que o Poder Público é juridicamente obrigado a proporcionar a consecução dos interesses públicos, mas esse expediente não necessita ser desempenhado de modo unilateral, como se o Estado fosse “o único titular ou o único ente capaz de definir o que é matéria de interesse público.”¹¹⁰

Portanto, conclui-se a presente subseção com o pressuposto de que não há que se falar, diante do exposto, no pretense princípio da indisponibilidade dos “direitos públicos”, não havendo qualquer relação de identidade entre este com o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos, o qual se justifica, a seu turno, a partir da concepção de que o Poder Público não deve furtar-se à realização dos interesses públicos, inobstante inexistir fundamento jurídico para que essa atuação possua margem de discricionariedade e flexibilidade, observadas as premissas legais nesse afã.

No âmbito do direito tributário, esse conceito adquire relevância central, uma vez que a tributação é intrínseca à atividade estatal e deve ser exercida em estrita observância aos interesses coletivos, como forma de garantir a justiça fiscal e o financiamento das funções essenciais do Estado. O princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os privados, embora tradicionalmente defendido, enfrenta críticas contemporâneas que questionam sua aplicação abstrata e unilateral, apontando para a necessidade de equilíbrio entre os interesses em conflito e a observância de princípios como proporcionalidade e razoabilidade. Nesse sentido, a presente subseção conclui que a atuação estatal, especialmente no campo tributário, deve estar vinculada à promoção dos interesses públicos, sem, contudo, negligenciar os direitos dos particulares, buscando soluções que contemplem a efetividade e a flexibilidade necessárias para atender às demandas da sociedade contemporânea.

¹⁰⁹ TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória) — versão atualizada para o CPC/2015. **Revista de Processo**, São Paulo, ano 42, n. 264, p. 83-107, fev. 2017, p. 106.

¹¹⁰ FARIA, Luzardo. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público na Administração Pública consensual. **Revista de Direito Administrativo**, v. 281, n. 3, p. 273-302, 2022, p. 286.

1.3 Tensões entre interesse público e tributação.

Na presente subseção, buscar-se-á aproximar as balizas traçadas nas subseções anteriores com o objeto do presente estudo, para que reste incontestável a relação entre o “interesse público” e o exercício da atividade tributante efetuada pelo Estado.

Conforme discutido na subseção 1.1, o tributo possui um papel fundamental para a sustentação do Estado Contemporâneo, pois se afigura não apenas como uma das formas de se assegurar a liberdade à coletividade, mas também como um meio para que a atuação estatal estabeleça diretrizes comportamentais a serem seguidas por seus cidadãos.

Já na subseção 1.2, procurou-se demonstrar que o conceito de “interesse público” é altamente indeterminado e sua noção hodierna encontra-se fragmentada na doutrina, com o advento de sérias críticas quanto aos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos como dogmas inquestionáveis da atuação administrativa estatal.

A partir desse quadro, observe-se que há uma evidente tensão entre a tributação e o conceito de interesse público. Conforme antecipado anteriormente, defende-se que a imposição tributária representa, efetivamente, uma restrição ao direito fundamental de propriedade, mas que tal restrição se encontra legitimamente prevista pela Constituição Federal, cujo fim elementar é potencializar a consecução, pelo Estado, dos seus fins precípuos, que, por seu turno, representam a defesa dos interesses da coletividade.

Sob essa perspectiva, extrai-se que o tributo se subordina, em *ultima ratio*, à satisfação dos interesses públicos, sendo essa a sustentação para a sua legitimidade e validade. Antes de tudo, um tributo que não se reverta em prol da coletividade não pode ser considerado um tributo legítimo e válido. Do contrário, há enriquecimento ilícito do Estado às custas dos seus próprios cidadãos.

Dessa forma, surge a seguinte questão inicial: em que medida o interesse público, isoladamente, pode ser considerado fundamento legítimo para a instituição e cobrança de tributos?

Uma das respostas a tal questionamento, embora pareça extremada, poderia ser a de que não há limite para a instituição e cobrança de tributos, desde que essa atividade se dê em atenção aos interesses públicos. E isso poderia ser plenamente justificável para aqueles que partem da leitura tradicional dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos, uma vez que, se o ponto de partida para o exercício da atividade tributante é a consecução dos interesses públicos, e estes são indisponíveis – ou seja, o Poder Público não pode abrir mão da

atividade tributante – e prevalecem sobre os interesses privados, eventual conflito entre os interesses dos Contribuintes e os interesses públicos teria estes como vencedores.

No entanto, à luz do exposto na subseção anterior, essa compreensão aparenta um tanto quanto subjetiva e abstrata, uma vez que não é possível se adotar parâmetros objetivos do que seriam os interesses públicos aptos a justificar a tributação. Ademais, não se pode perder de vista que a própria Constituição Federal estabeleceu normativamente os contornos que deverão nortear o exercício do poder de tributar pela Administração Tributária. Isso sem contar a existência de um núcleo normativo (arts. 150 a 152 da CF/88) composto por direitos e garantias que são intocáveis pelo poder tributante.

Não é à toa que tais direitos e garantias consubstanciam verdadeiras cláusulas pétreas da CF/88, conforme reconhecido reiteradamente pelo STF, cujo exemplo é a manifestação do Min. Luiz Fux no RE nº 636.941/RS ao advertir que “[a]s imunidades têm o teor de cláusulas pétreas, expressões de direitos fundamentais, na forma do art. 60, § 4º, da CF/88 [...]”.¹¹¹

Com efeito, o emprego dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos como instrumentos para que o Estado extrapole os limites constitucionais e legais no âmbito da sua atividade tributante representa verdadeira subversão do que seriam os interesses públicos. Isso porque, conforme almejou-se demonstrar anteriormente, os interesses públicos não correspondem, necessariamente, aos interesses do Estado. A esse respeito, ressalte-se que, idealmente, o Estado deve sempre perseguir a vontade do povo consubstanciada na Lei Maior, todavia, na prática, os detentores da máquina pública, por vezes, agem em nome dos interesses públicos, mas tão somente para perseguirem os seus próprios interesses.¹¹²

Em igual sentido a advertência de Gilmar Mendes ao confirmar que o próprio Estado também pode vir a praticar ilícitos, uma vez que “[a] experiência histórica de diferentes países parece confirmar que os eventuais detentores do poder, inclusive o legislador, não são infalíveis e sucumbem, não raras vezes, à tentação do abuso de poder e da perversão ideológica.”¹¹³

Paralelamente, rememore-se que o Estado não é o único agente que atua em favor dos interesses públicos. É certo que, em uma sociedade cujos ideais capitalistas encontram-se profundamente enraizados, o lucro passa a ter um papel central na conformação do desenvolvimento das atividades humanas. Mas, em contrapartida, deve-se reconhecer que há

¹¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) nº 636.941/RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 13.02.2014. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 03.04.2014.

¹¹² MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **A invocação do interesse público em matéria tributária**. Migalhas, 2004. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/4156/a-invocacao-do-interesse-publico-em-materia-tributaria>. Acesso em 04 jan. 2025.

¹¹³ MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2 ed., São Paulo, 1999, Editora Celso Bastos, p. 32.

inúmeros atores sociais e institucionais que desempenham a função de preservar interesses coletivos, ainda que de forma segmentada, como por exemplo organizações não governamentais, religiões e instituições beneficentes.

Outrossim, diante da sociedade fragmentada contemporânea, pontue-se a inviabilidade de se extrair a existência de um unívoco e imutável interesse público, definível em antecipação a qualquer situação concreta, que deva prevalecer sobre qualquer conflito administrativo.¹¹⁴

Assim, sustentar que o exercício da atividade tributante é ilimitado, apenas por conta da atribuição estatal de zelar pelos interesses públicos e da alegada supremacia desses interesses, não se mostra uma perspectiva defensável. Ou seja, invocar a proteção do interesse público como forma de se sustentar qualquer tributação pelos Estados Contemporâneos é um argumento insuficiente e que não se compatibiliza com as premissas de um Estado Democrático de Direito.

Como bem pontuou Sérgio André Rocha, o fundamento da tributação é a própria cidadania, e não a suposta supremacia do Estado sobre o Contribuinte, de maneira que se deve rechaçar a noção de que a justificação da tributação reside pura e simplesmente no poder estatal, tendo em vista que, se levada ao extremo, poderia fundamentar o atropelamento de direitos e garantias constitucionais pelos interesses das maiores temporariamente no Poder.¹¹⁵

Diante dessa primeira reflexão, espera-se ter evidenciado que a tarefa de especificar os limites da atividade tributante por parte do Estado não é simples, especialmente porque é inverossímil delimitar-se, por suposição, quais são os interesses públicos que merecem a tutela estatal e que, conseqüentemente, dependerão do financiamento do Estado através dos tributos para a sua consecução.

Nesse aspecto, é pertinente citar a conveniente lição de Hugo de Brito Machado ao diferenciar a finalidade do tributo (relação social) com a finalidade do Direito Tributário (relação jurídica), sendo que a função deste não é meramente “viabilizar para o Estado os recursos financeiros dos quais necessita para alcançar seus objetivos”.¹¹⁶ Isto é, ainda que a tributação tenha como fim a persecução dos interesses públicos, essa premissa não tem o condão de subordinar a relação jurídico-tributária a tais interesses.

Sob outro prisma, não restam dúvidas de que as experiências dos Estados Contemporâneos denotam uma invariável tensão entre a tributação e os interesses públicos, na

¹¹⁴ GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; DE MENEZES NETTO, Manoel Tavares. A compatibilidade entre (in) disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 25, n. 1, 2024, p. 347.

¹¹⁵ ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito, p. 32-33.

¹¹⁶ Hugo de Brito Machado, **Curso de Direito Tributário**, 22 ed, São Paulo: Malheiros, 2003, p. 16.

medida em que a conformação ideológica dos Estados regerá a tônica da sua atuação no âmbito do desempenho do seu poder-dever tributante. De fato, quanto mais atribuições o Estado carregar para si, maior será a sua necessidade de angariar recursos para a execução de tais atribuições, e vice-versa.

A questão envolvendo as tensões entre interesses públicos e a atividade tributante parece constituir-se em um debate que confronta discursos morais, filosóficos e ideológicos com discursos jurídicos. Diante disso, saliente-se que, se não é possível afirmar-se que o interesse público subordina integralmente o exercício da tributação pelo Estado sob o ponto de vista jurídico, igualmente não se pode argumentar que o interesse público não pode se consubstanciar como fundamento de validade para a instituição e cobrança de tributos, sob uma perspectiva moral, sociológica, filosófica e ideológica.

Frise-se que o escopo do presente estudo se relaciona com a possibilidade de o interesse público ser invocado como um “escudo” para que o Estado adote determinada postura no âmbito da resolução de litígios tributários ocorridos no âmbito jurídico, de modo que não serão tecidas considerações mais aprofundadas sobre a justificação da tributação a partir de perspectivas morais, sociológicas, filosóficas e ideológicas. O que se pretendeu, através da presente subseção, foi tão somente demonstrar que, diante da finalidade social do tributo, é inevitável que exista uma aproximação entre o tributo com a noção de defesa dos interesses públicos por parte do Estado.

Ultrapassada essa primeira meditação, muito mais relacionada à instituição e cobrança de tributos por parte do Estado a partir de uma perspectiva mais abstrata do próprio exercício do poder tributante, suscita-se uma segunda indagação: em caso de conflito acerca da interpretação e incidência de normas tributárias, é possível invocar-se o interesse público como forma de fazer prevalecer a visão em favor da tributação?

Novamente, para os defensores da interpretação tradicional e literal dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos, a resposta é positiva. Na realidade, para essa vertente, por força do princípio da indisponibilidade, sequer haveria margem para que o Estado renunciasse da prevalência dos interesses públicos sobre os privados, em caso de conflito entre eles.

Exemplo histórico desse raciocínio é o emprego do *in dubio pro fisco* no Império Romano, em um contexto em que “qualquer oposição à vontade do imperador podia ser entendida como afronta, oposição, rebelião e naturalmente como crime contra o Império.”¹¹⁷

¹¹⁷ CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio *in dubio contra sacrificium*. **Scientia Iuris**. Londrina: v. 18, n. 1, p. 181-216, jul. 2014, p. 186.

Ressalte-se, contudo, que antes do advento do Estado Social, essa interpretação relacionava-se muito mais com a excessiva concentração de poder no monarca, uma vez que os interesses públicos eram, em verdade, os interesses particulares do monarca. Após a mudança de paradigma ocasionada pelo surgimento do Estado Social, a interpretação favorável aos interesses públicos passou a ser justificada, ideologicamente, sob o pretexto da já citada finalidade social do tributo.

A decorrência da adoção do raciocínio de que os interesses públicos deverão nortear, ou melhor, submeter a postura da Administração Tributária a ser efetivada nos conflitos envolvendo a interpretação e incidência das normas tributárias é a de que o Fisco adotará diretrizes absolutamente inflexíveis no exercício de suas atribuições, pois, ao cabo, ele não poderá furtar-se de almejar a consecução dos interesses públicos, a qual se dá mediante a arrecadação de tributos.

Em linha com o posicionamento adotado anteriormente, admite-se que essa interpretação igualmente não se coaduna com as premissas que sustentam o Estado Democrático de Direito. O principal motivo para tanto é que a resposta indiscriminada em favor da pretensa supremacia do interesse público no âmbito da interpretação e aplicação de normas tributárias subverte o princípio-mor da atuação administrativa, qual seja, o princípio da legalidade. E não é por outro motivo que se compartilha do entendimento de Fredy José Gomes de Albuquerque segundo o qual “[n]ão há dever fundamental de pagar tributo que não esteja emoldurado pela legalidade e demais princípios norteadores da tributação, assim como inexistente dever fundamental do contribuinte de sujeitar-se à ilegalidade”.¹¹⁸

Certamente, não se pode desconsiderar que é inevitável o surgimento de dúvidas e dilemas sobre o alcance e sentido de normas tributárias. Porém, para a presente análise, a invocação da supremacia do interesse público não se revela como um argumento jurídico legítimo para nortear as balizas interpretativas a serem adotadas pela Administração Tributária em tais hipóteses.

Nesse particular, sublinhe-se que “[o] limite posto pelo texto representa o limite traçado pelos princípios da democracia e do Estado de Direito, ao qual deve se ater, não a aplicação metodologicamente possível do Direito, mas a aplicação juridicamente regular do Direito”.¹¹⁹

¹¹⁸ DE ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes. O Dever Fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do Carf. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 197-224, 2022, p. 220.

¹¹⁹ MULLER, Friedrich. **Discours de la Méthode Juridique** (trad. Olivier Jouanjan, Presses Universitaires de France – PUF, Paris, 1996, p. 238, 239 e 243. *apud* SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

Além disso, não se pode perder de vista que os interesses públicos são compostos pelos interesses particulares. Assim, no momento em que o Fisco interpreta determinada controvérsia tributária em favor da tributação (e da arrecadação, por consequência), isso não importa em concluir que os interesses públicos foram privilegiados, pois a postura adotada pela Administração Tributária será transplantada para outras situações jurídicas análogas em que figuram outros Contribuintes, podendo resultar em um desprestígio dos interesses coletivos representados por tais Contribuintes.

A postura do Fisco deve, sobretudo, observar os contornos normativos da imposição tributária e ater-se aos elementos ligados à literalidade da lei, e não de uma pretensa supremacia de interesses estatais arrecadatórios. Isto posto, a indeterminação do conceito dos interesses públicos deve militar em desfavor de uma definição prévia acerca da interpretação a ser adotada pelo Fisco em caso de conflitos envolvendo a interpretação e aplicação das normas tributárias.

Tais considerações intentaram lançar ponderações acerca de uma atuação estatal, no âmbito do exercício da atividade tributante, que seja subordinada de modo inflexível à consecução dos interesses públicos e que desconsidere as balizas legalmente previstas que deveriam norteá-la, tudo isso tomando como fundamento “princípios” que há muito já foram postos em xeque pela doutrina (da supremacia e da indisponibilidade).

Essa questão se torna ainda mais relevante a partir do momento em que os limites ao poder de tributar passaram a se qualificar como verdadeiros direitos fundamentais. Como bem identificado por Liziane Angelotti Meira e Celso de Barros Correia Neto, esse movimento alçou tais limites ao mais alto patamar normativo do ordenamento jurídico brasileiro e teve “o condão de reforçar a eficácia das normas protetivas do contribuinte em face do Fisco, seja no plano estritamente jurídico, seja no plano político.”¹²⁰

Em consonância com esse discurso, evoca-se a noção acerca da urgência para que uma governança colaborativa seja tomada por parte do Poder Público, a qual é marcada por uma “interdependência público-privada”¹²¹. Juliana Bonacorsi de Palma bem retrata essa percepção em que, ao invés de adversário, “o administrado passa a ser considerado cada vez mais como um personagem necessário para a adequada prestação da utilidade pública [...]”¹²².

¹²⁰ MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, Série IDP, 2012, p. 18-19.

¹²¹ FREEMAN, Jody. Collaborative governance in the administrative state. **UCLA L. Rev.**, v. 45, p. 1, 1997, p. 10.

¹²² PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação Administrativa Consensual: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador**. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 111.

Ainda segundo a autora, o pressuposto de que o particular se reveste de um adversário, que teria como consequência o estabelecimento de vínculos administrativos verticalizados e de relações contratuais sinalagmáticas, poderia ser superado por uma ruptura do antagonismo entre o Poder Público e o cidadão que resultaria na acepção de que este último seria um colaborador da Administração¹²³.

Essa provocação se revela pertinente e passível de adaptação ao contexto tributário, sobretudo diante do crescente interesse acadêmico no estudo do “Princípio da Cooperação Tributária”. Em linhas gerais, o conteúdo normativo desse princípio alçaria Fisco e Contribuinte ao mesmo patamar, sem hierarquia entre eles, fazendo com que ambos persigam a correta aplicação da lei em harmonia, com o fim último de potencializar a atividade empresarial dos Contribuintes aliado ao correlato cumprimento das obrigações tributárias.¹²⁴

Vale acentuar que a postura mais cooperativa e colaborativa entre o Poder Público e seus administrados não é uma via de mão única. Deveras, de nada adiantaria o Poder Público revisitar as suas diretrizes no âmbito da sua relação com os particulares se estes não acompanharem o mesmo movimento.

A necessidade de reciprocidade na evolução do tratamento entre a Administração e o particular ganha relevo em matéria tributária ao se constatar que, atualmente, vive-se em um mundo globalizado marcado pela crescente mobilidade do capital, o que acaba por gerar um cenário de competição internacional entre os países cujo objetivo é a atração de investimentos (*tax competition*).¹²⁵

Em outras palavras, os dilemas do alcance da competência tributária internacional geraram um panorama caótico em que países competem entre si para obter investimentos e, consequentemente, receitas tributárias. Em meio a isso, empresas multinacionais manipulam as regras tributárias valendo-se de meios sofisticados para, literalmente, selecionarem os regimes que mais as beneficiarão – por vezes, abrigando-se em paraísos fiscais –, ainda que nessas ações possa haver uma nítida divergência entre a vontade real de tais empresas e a vontade declarada, a evidenciar abuso de direito.

¹²³ PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação Administrativa Consensual: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador**. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010, p. 111.

¹²⁴ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio da Cooperação no Direito Tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 21.

¹²⁵ AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. **Harvard law review**, p. 1573-1676, 2000, p. 1-3.

Exemplo comum dessa prática é o chamado “treaty shopping”¹²⁶, situação em que, com o intuito de obter benefícios fiscais advindos de um acordo internacional para evitar a bitributação firmado entre dois países, um contribuinte que, em tese, não estaria incluído como beneficiário de tal acordo, estrutura seus negócios de forma a interpor um intermediário que faz jus a tais benefícios.¹²⁷ Foge do propósito do presente estudo declarar a legitimidade de tal expediente, mas, em contrapartida, não se pode deixar de reconhecer que arranjos como esses definitivamente não se coadunam com uma perspectiva mais colaborativa entre Fisco e Contribuinte.

Em síntese, esta subseção intentou destacar a tensão existente entre o exercício da tributação e o conceito de interesse público, enfatizando que, embora a imposição tributária seja uma restrição de direitos legitimamente prevista na Constituição, deve sempre respeitar os limites impostos pelos direitos fundamentais e pela legalidade. Ressaltou, ainda, que merece crítica a aplicação irrestrita dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos quando utilizada como justificativa para excessos do poder tributante, pois tais fundamentos não podem se sobrepor às garantias constitucionais dos Contribuintes. Nesse sentido, defende-se uma relação mais equilibrada e colaborativa entre o Estado e os cidadãos, especialmente nas controvérsias tributárias, de modo a preservar-se tanto a segurança jurídica quanto os interesses coletivos, sem comprometer os pilares do Estado Democrático de Direito.

Diante do arrazoado, nas próximas seções pretender-se-á adentrar a uma terceira reflexão: se cabe ao Estado a representação e defesa essenciais dos interesses públicos, é possível que ele adote uma postura mais consensual e flexível no âmbito da cobrança de tributos? Ou seja, reconhecendo-se a materialidade da exigência tributária sobre determinado sujeito passivo, é dado ao Estado a possibilidade de adoção de estratégias alternativas da cobrança do crédito tributário?

¹²⁶ Embora não exista uma definição uniforme de tax-treaty shopping, pode-se assumir a conceituação proposta por Anna A. Kornikova, a qual afirma que: [...] the term usually refers to situations where residents of third States otherwise ineligible for treaty benefits create artificial entities referred to as ‘conduits’²¹ or enter into artificial transactions in a treaty jurisdiction to access treaty benefits. ²² In this sense, it is clear that treaty shopping differs from ‘tax evasion’ in employing means, such as creation of ‘postbox’ or ‘shell’ corporations, that are legal in their form. ²³ Some commentators distinguish between treaty shopping where taxpayers are merely ‘searching for a more favorable treaty’ from abusive treaty shopping involving an indirect violation of the object or purpose of the treaty.²⁴ This Comment will focus on the abusive treaty shopping, which can be demonstrated by examples of specific patterns. (grifou-se). KORNIKOVA, Anna A. Solving the Problem of Tax-Treaty Shopping through the Use of Limitation on Benefits Provisions. **Rich. J. Global L. & Bus.**, v. 8, p. 249, 2008.

¹²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995, p. 21.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

2.1 Moldura normativa tributária da Constituição Federal de 1988.

Com o intuito de aproximar o presente estudo à realidade normativa tributária brasileira, a presente seção terá como escopo examinar as particularidades do Sistema Tributário Nacional brasileiro, com enfoque nas conformações normativas constitucionais e legais envolvendo a cobrança do crédito tributário, bem como o panorama atual envolvendo a tônica do contencioso tributário brasileiro.

A Constituição Federal de 1988 dedicou o seu Título VI para tratar “Da Tributação e do Orçamento”. Tal Título subdivide-se em dois capítulos, sendo que o primeiro trata “Do Sistema Tributário Nacional” e, com a aprovação da Reforma Tributária sobre o Consumo em 2023 (Emenda Constitucional nº 132/2023), passou a contar com sete Seções, diluídas em vinte e cinco artigos, que, por seu turno, possuem seus respectivos parágrafos, incisos e alíneas.

Sobre a conformação da CF/88 em matéria tributária, Regina Helena Costa leciona que o Sistema Tributário Nacional brasileiro se segmenta em quatro grandes temas principais: (i) a previsão das regras-matrizes de incidência tributária; (ii) a classificação dos tributos; (iii) a repartição de competências tributárias e; (iv) as limitações ao poder de tributar.¹²⁸

Como se vê, o legislador constituinte não economizou em estabelecer previsões normativas a respeito do Sistema Tributário Nacional. José Roberto Vieira e Maurício Dalri Timm do Vale acentuam que, em matéria tributária, a CF/88 “não só trata do tema, mas raia pelo exagero, demonstrando-se tentada pela exaustividade, e com isso revelando, em toda sua amplitude, o profundo caráter maternal que também a caracteriza, no subsistema tributário.”¹²⁹

A exaustividade da CF/88 no que toca aos tributos é tamanha que alguns juristas, como Roque Antônio Carrazza, chegaram a arrematar que suas disposições beiram “as raias do casuísmo.”¹³⁰ Destaque-se que essa exaustividade em matéria de Direito Tributário Constitucional não foi inaugurada pela CF/88, como já observava o ex-ministro do STF Oswaldo Trigueiro ao referir-se à Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965,

¹²⁸ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 85.

¹²⁹ VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 258-282, 2022, p. 268.

¹³⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 390.

alegando que esta “tinha a extensão de um verdadeiro Código Tributário [...] representando um modelo de casuismo e prolixidade sem precedente na história do direito constitucional.”¹³¹

Manifestação semelhante sobre a ordem constitucional anteriormente vigente foi elaborada por Geraldo Ataliba em sua obra “Sistema constitucional tributário brasileiro”, de 1966, em que o jurista aponta categoricamente que “[e]m matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.”¹³²

Essa é uma marca peculiar de nossa Constituição e que dita a tônica da produção das normas infraconstitucionais em matéria tributária, que deverão possuir estrita observância aos comandos constitucionais, sob pena de perversão da ordem constitucional instituída em 1988. Deveras, a CF/88 afigura-se como a principal fonte do Direito Tributário brasileiro, da qual todas as demais disposições devem advir. É ela o fundamento de validade último do ordenamento jurídico brasileiro, de modo a caracterizar e garantir a sua unidade, como ressalta Tárek Moussalem.¹³³

Para a presente análise, deve-se entender por “fonte” a acepção dada por Hans Kelsen quando leciona que “toda norma jurídica é ‘fonte’ de outra norma cuja criação ela regula ao determinar o processo de criação e o conteúdo da norma a ser criada”.¹³⁴

É também em função da exaustividade da CF/88 em matéria tributária que são exageradamente frequentes as discussões dessa seara que desaguam no Supremo Tribunal Federal (STF), sobrecarregando a Corte Suprema com controvérsias envolvendo o poder estatal de tributar.

Mesmo antes da promulgação da CF/88, havia vozes que já ressaltavam o volume de controvérsias tributárias que eram direcionadas ao STF. É o caso de Hugo Mósca, ex-diretor-geral daquela Corte, ao alertar que “[...] os problemas fiscais [...] obrigarão o Pretório Excelso

¹³¹ TRIGUEIRO, Oswaldo. **Direito constitucional estadual**. Rio de Janeiro: Forense, 1980, p. 234. *apud* VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. Revista Direito Tributário Atual, n. 52, p. 258-282, 2022.

¹³² ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: RT, 1966, p. 21.

¹³³ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2006. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/33201829/Fontes_do_Direito_Tributario_-_Tarek-libre.pdf?1394648888=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DFONTES_DO_DIREITO_TRIBUTARIO.pdf&Expires=1739760184&Signature=PeQDbheAwOP2btB3NtJyo706H9rVFFgfvZA7X6aW-NszT1S5lo9WvMLhXPb8XsuKLPei1aT0b3RIaKpdBf4iKqMzQwPKbPOeE93MwvE9I0ng1WsAzoFTyKfv58EgsH2pMHhvR4olyFqdJPa4DXDs1hSBaSUrKGevyJDab7gvAj80HfICXL-ljLkqXVJxhYT2o5WEdTd8HX7SqnoGy7F4VZM-N-WKkI33JTWivO2KjfOLZLiefSIY7RWvIIUMEpZ9c1-vHkPcrv2unBJ0Xc29lrXsqhoTSQARqPs8mSgxpEA3gBGzc6jAUx5FqpMk76mFo8sijeOfNORzDljXAg_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em 27 dez. 2024, p. 28-29.

¹³⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 258-259.

a uma carga de trabalho de consequências gravíssimas”.¹³⁵ Muitos outros autores se enveredaram sobre essa conjectura e o tema será retomado mais adiante, com maior aprofundamento. Anote-se, por ora, a direta relação entre a conformação tributária adotada pelo constituinte e a competência jurisdicional para o julgamento de litígios envolvendo o controle de constitucionalidade pela Suprema Corte, que é o guardião da CF/88.

A presente análise não pretende adentrar no mérito acerca do acerto ou desacerto dessa conformação adotada pelo legislador constituinte, que é, por vezes, alvo de críticas¹³⁶, mas tão somente evidenciar que, no âmbito tributário, o ponto de partida para qualquer estudo que tenha como objeto a interpretação e aplicação de normas tributárias será, invariavelmente, a CF/88. Sem embargo, na linha do exposto na introdução e na seção anterior do presente estudo com relação à perpétua tensão entre a tributação e direitos fundamentais, não parece ser desarrazoado que o legislador constituinte, ora originário, ora derivado, tenha optado por uma abordagem mais analítica em relação ao tema.

Nesse sentido a ponderação de José Roberto Vieira e Maurício Dalri Timm do Vale ao versar acerca da imbricada relação entre a competência estatal para a instituição de tributos e a liberdade e a propriedade, constitucionalmente garantidas, que justifica a adequação da premissa de que “a disciplina da tributação seja eminentemente constitucional.”¹³⁷

Uma outra característica do Sistema Tributário Nacional brasileiro, perspicazmente notada por Geraldo Ataliba, ainda que em relação à ordem constitucional anterior, contudo plenamente aplicável à ordem vigente, diz respeito à rigidez do sistema tributário, cujas finalidades seriam “obviar a bitributação jurídica [...], assegurar efetivamente a autonomia financeira das pessoas políticas e evitar conflitos de competência em matéria tributária.”¹³⁸

Comunga-se desse entendimento porquanto a intelecção da CF/88 não é somente a de criação de tributos, mas também a de outorga precisa das competências tributárias aos diversos entes da Federação, estes sim que serão os responsáveis por instituí-los, em respeito às balizas

¹³⁵ MÓSCA, Hugo. **O Supremo Tribunal Federal e o meu depoimento**. Rio de Janeiro: Americana, 1975, p. 35. *apud* VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, p. 258-282, 2022.

¹³⁶ A esse respeito, confira-se trecho de Luís Roberto Barroso em que o jurista, ao analisar a CF/88, afirma que se trata de “um texto excessivamente detalhista, que em diversos temas perdeu-se no varejo das miudezas [...] como no Título da Ordem Tributária.” BARROSO, Luís Roberto. Dez anos da Constituição de 1988 (foi bom para você também?). *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 20. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 34.

¹³⁷ VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, p. 258-282, 2022.

¹³⁸ ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 24.

constitucionais¹³⁹. Assim, no momento em que a Constituição estabelece que compete à União Federal instituir o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (art. 153, I), ela não institui tal tributo propriamente dito, mas sim define que caberá à União instituí-lo, respeitando os contornos mínimos de sua materialidade (efetuar o ato de importar produtos estrangeiros, no caso). Lado outro, a mesma previsão tem como consequência a estipulação de que não caberá aos Estados, Municípios e Distrito Federal a instituição e cobrança do referido imposto. Isto é, ao delimitar a competência tributária, a CF/88 delimita igualmente a “não-competência”.

Para mais, embora direcionado aos entes federativos, pois não coloca à disposição de tais entes a possibilidade de usurpação do poder de tributar dos demais, a outorga de competências tributárias de maneira rígida também é fundamental para aniquilar a possibilidade de bitributação dos Contribuintes. Por certo, acaso a conformação jurídica da Constituição em matéria de competência tributária fosse mais “frouxa”, abrindo margem para lacunas, comuns seriam as situações em que os entes federativos batalhariam pelo poder impositivo tributário, sujeitando os Contribuintes a situações em que dois ou mais entes tributantes exerceriam o seu poder sobre o mesmo fato e não haveria certeza quanto ao efetivo detentor do poder tributante.

Enfatize-se que, ainda assim, a CF/88 não eliminou a ocorrência de divergências interpretativas quanto ao alcance das competências tributárias. Exemplo dessa circunstância foi a existência, por um período, de um cenário em que os entes subnacionais digladiavam entre si para atrair investimentos acompanhados de vantagens fiscais, invertendo o paradigma do federalismo cooperativo para um do federalismo competitivo (a chamada “Guerra Fiscal”).¹⁴⁰

Nada obstante, a minuciosa ordenação de competências por parte da Constituição se dá em total consonância com o primado da segurança jurídica, para que tanto o Fisco como os Contribuintes possam planejar os seus comportamentos com compreensibilidade, estabilidade e previsibilidade. Irretocáveis, a esse respeito, as considerações de Humberto Ávila ao conceituar a segurança jurídica como¹⁴¹:

[...] uma norma princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídicas, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais,

¹³⁹ Sobre o tema, confira-se: DO VALLE, Maurício Dalri Timm. Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. **Constituição, economia e desenvolvimento**, p. 14384 e 14396. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/12/2013_12_14381_14415.pdf. Acesso em: 28 dez. 2024.

¹⁴⁰ DE OLIVEIRA, Luiz Guilherme. Federalismo e guerra fiscal. **Pesquisa & Debate Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Economia Política**, v. 10, n. 2 (16), 1999, p. 113.

¹⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 682.

como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsavelmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.

Em consonância com o primado da segurança jurídica, a doutrina nacional atribuiu à competência tributária as seguintes características: a) indelegabilidade; b) irrenunciabilidade; c) incaducabilidade; d) inalterabilidade; e) privatividade; e f) facultatividade¹⁴². Todos esses atributos consolidam a premissa de que o exercício da competência tributária é uma atividade estritamente norteadas pela própria Constituição.

É interessante notar que a rigidez e exaustividade do Sistema Tributário Nacional encartados na CF/88 parecem ser um reflexo da tradição doutrinária brasileira em matéria tributária. Jeferson Teodorovicz ressalta que a ampla maioria da doutrina brasileira possui tradição conceitualista, possuindo forte influência da jurisprudência dos conceitos e do dogmatismo normativo de Kelsen, cujo resultado é a “evidente dificuldade para a consideração de institutos com maior grau de vagueza ou indeterminação, especialmente sob a consideração da realidade.”¹⁴³

Adentrando especificamente nos comandos constitucionais que estipulam a competência tributária, destaca-se, em princípio, o art. 145 da CF/88¹⁴⁴. Referido dispositivo costuma ser foco de estudo pela doutrina como uma norma que define regras-matrizes de incidência (especialmente das taxas e, de certo modo, das contribuições de melhoria e dos impostos) e que classifica os tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria). Todavia, acentue-se que, antes disso, o art. 145 da CF/88 delimita a própria competência tributária.

Isso se dá porquanto a Constituição permite que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituam as espécies de tributos versadas pelo artigo, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria. Noutros termos, o Poder Constituinte assegura que tais entes federativos possuem competência tributária partilhada para instituir tais tributos. Observe-se que a CF/88 não estabeleceu qualquer discriminação entre tais entes ou qualquer tipo de ordem de preferência no exercício de tal competência. Dessa disposição denota-se, por exemplo, que

¹⁴² DO VALLE, Maurício Dalri Timm. Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. **Constituição, economia e desenvolvimento**, p. 14.397. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/12/2013_12_14381_14415.pdf. Acesso em: 28 dez. 2024.

¹⁴³ TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. **Revista Pensamento Jurídico**, v. 13, n. 2, 2019, p. 29.

¹⁴⁴ “Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas que visam a proteção do meio ambiente, por se tratar de matéria sujeita à competência comum de tais entes (vide art. 23, VI, da CF/88¹⁴⁵).

Diante disso, é possível apreender-se um novo e singular atributo do Sistema Tributário Nacional: a pluralidade ou fragmentariedade do exercício da competência tributária. Importa afirmar, à luz desse atributo, que os mais diversos entes federativos brasileiros são dotados de competência tributária para instituir os mais diversos tributos, tendo em vista que a CF/88 pulverizou o exercício do poder tributante aos entes federativos.

Sendo assim, cada um dos entes federativos dotados de competência para instituir tributos deve, por força da CF/88, possuir um aparato tributário funcional para o exercício dessa atividade. E, paralelamente, a relação jurídico-tributária é inaugurada sempre que um desses entes federativos dotados de aptidão para figurar no polo ativo dessa relação exerce o seu poder-dever. Aponta-se que essa conformação se deu em virtude de o processo de criação do Sistema Tributário Nacional pela CF/88 ser “fruto de um processo participativo em que os principais atores eram políticos.”¹⁴⁶

Na visão do presente estudo, o reflexo mais emblemático desse cenário é a sobreposição de incidências tributárias advinda da pluralidade de entes federativos que podem exercer a competência tributária, muitas vezes sobre o mesmo fato jurídico. Dito de outro modo, os Contribuintes brasileiros, ao desempenhar suas atividades econômicas, ficam sujeitos à incidência de múltiplos tributos que são arrecadados por múltiplos entes federativos.

Acentue-se que esse quadro não se limita tão somente ao mero recolhimento do tributo, estendendo-se aos deveres instrumentais tributários, despertando preocupações, inclusive, quanto à ideia de neutralidade tributária, pois as normas instituidoras de deveres instrumentais não deixam de interferir no processo de tomada de decisões dos agentes econômicos.¹⁴⁷

Alerta-se, em caráter preliminar, sobre a relevância e a imprescindibilidade em se adotar mecanismos que harmonizem esse quadro para que a sobreposição de tributos não torne o Sistema Tributário Nacional insustentável. Afinal, um bom sistema tributário deve ser dotado de coerência e objetividade quanto às regras aplicáveis.

¹⁴⁵ “Art. 23. É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] VI - proteger o meio ambiente e combater a poluição em qualquer de suas formas; [...]”

¹⁴⁶ VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. IPEA, 1998, p. 12. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em 29 dez. 2024.

¹⁴⁷ TÔRRES, Paulo Boechat. **Deveres instrumentais tributários: regime jurídico, neutralidade tributária e abusividade dos custos de conformidade**. Monografia (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2021, p. 53.

Essa parece ter sido uma das preocupações do constituinte derivado ao incluir o § 3º ao art. 145 da CF/88¹⁴⁸ através da já citada Emenda Constitucional nº 132/2023, comumente referenciada como Reforma Tributária sobre o Consumo, que, mesmo tendo como principal escopo o rearranjo da tributação envolvendo o consumo, também promoveu outras alterações no Texto Constitucional de maior abrangência, como a inserção do dispositivo supramencionado, por meio do qual se estabeleceu que o Sistema Tributário Nacional será informado pelos princípios “da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente”.

Embora possa se depreender que tais princípios já regiam o Sistema Tributário de forma implícita, a sua inserção expressa no Texto Constitucional é relevante porque torna disposições infraconstitucionais potencialmente contrárias à sua intelecção passíveis de serem questionadas mediante controle jurisdicional de constitucionalidade. De outro lado, por se tratarem de princípios de cunho mais abstrato e informadores do Sistema, sua aplicabilidade em casos concretos torna-se mais nebulosa. Desse quadro, infere-se que o art. 145, § 3º, da CF/88, é uma norma voltada preponderantemente à atuação das Administrações Tributárias, que deverão conduzir o exercício da atividade tributante associando os fins precípuos arrecadatórios com tais princípios.

Nesse contexto, considera-se que uma das grandes dificuldades quanto à observância do princípio da simplicidade diz respeito a compatibilizar o referido princípio com a própria conformação do sistema de outorga de competências tributárias fixados pela CF/88, uma vez que esta atribui o poder-dever tributante a diversos entes que, a seu turno, sujeitam o Contribuinte à observância de uma miríade de regras tributárias. O resultado não poderia ser outro: diante de uma legislação complexa, propícias são as condições para o surgimento de conflitos acerca de sua aplicação e interpretação. Essa conjuntura vai de encontro com a ideia de um bom sistema tributário constitucional, em que as normas buscam exatamente o contrário: prevenir ao máximo a ocorrência de conflitos interpretativos.

Não se revela suficiente, portanto, que cada ente federativo efetivamente adote diretrizes para simplificar o exercício da sua atividade tributante, uma vez que é necessário um esforço conjunto entre tais entes para que a sobreposição das incidências tributárias não se torne um fator que ponha em xeque a racionalidade da sensível relação jurídico-tributária.

Tal esforço alinha-se com o modelo de federalismo cooperativo estatuído pela CF/88, “marcado pela ação conjunta entre esferas de governo, voltadas para o desenvolvimento global,

¹⁴⁸ “[...] § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.”

em que os entes subnacionais mantêm significativa autonomia decisória e capacidade de autofinanciamento.”¹⁴⁹ A partir dos mais diversos mandamentos previstos na CF/88, especialmente o seu art. 3º¹⁵⁰, extrai-se que o desempenho das atividades tributantes nos mais diversos níveis federativos não pode se constituir como um óbice à realização dos objetivos previstos em tal preceito, sendo imperiosa a cooperação não apenas no sentido de que os entes tributantes respeitem as competências tributárias com relação aos demais entes, como também de que o seu exercício se dê em harmonia com o exercício dessa mesma atividade efetuado pelos demais entes, evitando-se que os Contribuintes arquem com os efeitos deletérios de um federalismo competitivo e isolacionista.

Por falar em cooperação, na seção anterior abordou-se brevemente o princípio da cooperação para se introduzir a ideia de que a relação entre Fisco e Contribuinte não deve se desenvolver necessariamente como uma relação entre partes adversárias, e sim como partes que buscam a correta aplicação da lei¹⁵¹. Antes de se prosseguir na elaboração das premissas de tal princípio – recentemente incluído textualmente na CF/88 –, acentua-se que, na linha do exposto no parágrafo anterior, a sua interpretação deve ser direcionada não somente à relação entre Fisco e Contribuinte, como também às relações entre as próprias Administrações Tributárias nos mais diversos níveis federativos, para que a sua atuação seja consentânea com os mandamentos norteadores do Estado Democrático de Direito.

Esse arquétipo envolvendo a cooperação entre os sujeitos ativos da imposição tributária é objeto de diversos estudos no âmbito do Direito Tributário Internacional, diante do escancarado quadro envolvendo a concorrência fiscal ilegítima entre os Estados Soberanos, à semelhança do que ocorreu na “Guerra Fiscal” travada entre os entes subnacionais brasileiros. A consequência dessa conjuntura é nefasta, na medida em que os Estados são estimulados a adentrar em uma caótica corrida para atrair investimentos em troca de incentivos fiscais,

¹⁴⁹ GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006, p. 34.

¹⁵⁰ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹⁵¹ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio da Cooperação no Direito Tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 21.

enquanto, na realidade, a solução caminha em direção à cooperação entre tais Estados para preservar suas próprias soberanias e promover a justiça fiscal.¹⁵²

Porém, o cerne do princípio da cooperação encartado no art. 145, § 3º, da CF/88 diz respeito à necessidade de se estabelecer uma perspectiva mais dialógica no âmbito da relação jurídico-tributária. Essa conclusão pode ser extraída da justificativa da Emenda nº 601 à PEC nº 45/2019 (Proposta de Emenda à Constituição da qual se originou a Emenda Constitucional nº 132/2023), de autoria do Senador Efraim Filho, em que restou clara a intenção do constituinte derivado ao incluir tal princípio na CF/88. Em seus termos, o princípio da cooperação tributária “orienta que toda relação jurídico-tributária, tanto da perspectiva do ente público quanto da perspectiva do particular, seja regulamentada de forma a permitir e viabilizar que os envolvidos atuem de maneira cooperativa.”¹⁵³

Isto é, mesmo diante de uma relação jurídica em que estão em confronto interesses diametralmente opostos, a CF/88 passou a determinar que o desenrolar dessa relação deva ser regido pelo princípio da cooperação. Enfatize-se que a cooperação se relaciona, de um lado, ao direito do Fisco em arrecadar seus recursos da forma mais eficiente e, do outro, à garantia ao Contribuinte de que seus direitos individuais serão respeitados no processo de satisfação da obrigação tributária. Desvaloriza-se, à luz de tais considerações, um paradigma em que a relação entre Fisco e Contribuinte seja unilateral e inflexível.

A mudança de paradigma no âmbito da relação jurídico-tributária era essencial, como categoricamente reconhecido pela justificativa da aludida Emenda nº 601 ao preconizar que “[o] cenário atual da relação entre Fisco e contribuinte é conturbado e belicoso, no qual cada lado alega a reiterada prática de excessos por parte do outro. Tal situação culmina numa interação pouco eficiente e danosa para todos os envolvidos.”¹⁵⁴

Nesse passo, uma das principais vantagens da inserção do princípio da cooperação tributária na ordem constitucional vigente diz respeito à tendência em se incrementar a confiança mútua entre Fisco e Contribuintes, favorecendo ambas as partes ao conferir maior

¹⁵² CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda; NÓBREGA, Priscilla de Araújo Campos. Cooperação jurídica em matéria tributária: da troca de informações à cobrança de créditos fiscais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 154, p. 155-168, 2023, p. 156-157.

¹⁵³ BRASIL. Senado Federal. **Emenda nº 601 à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486540&ts=1729526023648&disposition=inline&ts=1729526023648>. Acesso em 08 jan. 2025.

¹⁵⁴ BRASIL. Senado Federal. **Emenda nº 601 à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486540&ts=1729526023648&disposition=inline&ts=1729526023648>. Acesso em 08 jan. 2025.

assertividade, previsibilidade e velocidade nas interações entre essas partes, bem como em promover a redução dos custos atinentes a contencioso tributário¹⁵⁵.

Retornando-se às disposições constitucionais que estabelecem a competência tributária, somam-se ao art. 145 os artigos 148 e 149 da CF/88, os quais conferem à União Federal a competência para a instituição de empréstimos compulsórios¹⁵⁶ e a competência para a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas¹⁵⁷, respectivamente. Ressalte-se que o art. 149, § 1º, da CF/88 estatuiu à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a competência para a instituição de contribuições para custeio dos seus próprios regimes de previdência social¹⁵⁸. Note-se que o art. 195 da CF/88 igualmente estabelece a competência tributária para a instituição de contribuições sociais para financiamento da seguridade social¹⁵⁹.

Além disso, o art. 149-A da CF/88 prevê a competência dos Municípios e do Distrito Federal para a instituição de contribuição para custeio, expansão e melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos¹⁶⁰.

¹⁵⁵ GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio da Cooperação no Direito Tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023, p. 44.

¹⁵⁶ “Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.”

¹⁵⁷ “Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.”

¹⁵⁸ “§ 1º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão, por meio de lei, contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que poderão ter alíquotas progressivas de acordo com o valor da base de contribuição ou dos proventos de aposentadoria e de pensões.”

¹⁵⁹ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, podendo ser adotadas alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário de contribuição, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo Regime Geral de Previdência Social;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.”

¹⁶⁰ “Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.”

Por enquanto, além da competência para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria, os dispositivos acima consignados estabelecem a competência para a instituição de uma vasta gama de contribuições e de empréstimos compulsórios.

Não se pode deixar de mencionar, por fim, o detalhamento da competência tributária para a instituição dos impostos, contido nos artigos 153¹⁶¹ e 154¹⁶² (impostos de competência da União Federal), 155¹⁶³ (impostos de competência dos Estados), 156¹⁶⁴ (impostos de competência dos Municípios) e 156-A¹⁶⁵ da CF/88 (imposto de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios).

O objetivo dessa explanação foi confirmar a complexidade na conformação normativa do sistema constitucional de atribuição de competências tributárias, sobretudo porque a multiplicidade de imposições tributárias nos mais diversos níveis federativos implica, por via de consequência, a proliferação desenfreada da produção de normas tributárias. E diante dessa moldura normativa, reitera-se a advertência anterior quanto à indispensabilidade em compatibilizá-la com o princípio da simplicidade, mesmo diante do elevado grau de dificuldade nessa tarefa.

¹⁶¹ “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.”

¹⁶² “Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”

¹⁶³ “Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores.”

¹⁶⁴ “Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.”

¹⁶⁵ “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.”

Sublinhe-se que a presente análise não está a sugerir a supressão da competência tributária de determinados entes ou a extinção de tributos, mas tão somente a ponderar que a conformação normativa constitucional do Sistema Tributário Nacional é, nos moldes atuais, um fator decisivo para propiciar o surgimento de litígios tributários, diante da ausência de compatibilização entre tal conformação e os princípios da simplicidade, da transparência e da cooperação.

É dizer que, por si só, a moldura normativa da CF/88 em matéria tributária não é a raiz dos distúrbios envolvendo a exacerbada multiplicação dos litígios tributários no contexto brasileiro, como será exposto mais adiante.

Nada obstante, para que o Sistema Tributário Nacional brasileiro contemporâneo obtenha maior grau de eficiência na arrecadação e contribua para o desenvolvimento social-econômico do país sem desrespeitar os direitos individuais dos seus cidadãos, defende-se que sejam adotadas novas medidas. Helena Costa sustenta a existência do princípio da praticabilidade tributária, que representa um limite objetivo destinado à realização de diversos fatores, e que pode ser formulado da seguinte forma: “as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.”¹⁶⁶

Nesse sentido, uma das grandes virtudes da praticabilidade tributária – mas não a única – é a de que ela funciona como um instrumento que evidencia a dimensão ética do desenvolvimento econômico sustentável, pois permite a extração de recursos dos cidadãos através da incidência de impostos como uma forma de socializar os recursos arrecadados, tudo isso com o intuito de potencializar políticas públicas desenvolvimentistas¹⁶⁷.

Ademais, a implementação da praticabilidade tributária no Sistema Tributário Nacional encontra-se em congruência com as características que devem sustentar um sistema tributário, tais como a eficiência econômica, simplicidade administrativa, flexibilidade, responsabilidade política e equidade¹⁶⁸.

Acerca do tema, o Tribunal de Contas da União (TCU), que não costuma ser um órgão cujas atribuições principais dizem respeito à análise de discussões envolvendo o campo

¹⁶⁶ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93.

¹⁶⁷ TEODOROVICZ, Jeferson et al. A sustentabilidade pluridimensional do desenvolvimento e a contribuição da praticabilidade tributária: a simplificação como uma faceta do desenvolvimento sustentável. **Ius Gentium**, v. 13, n. 1, p. 212-233, 2022, p. 228.

¹⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 9 ed., 2019, p. 87.

tributário, possui uma série de propostas pertinentes quanto ao aperfeiçoamento do Sistema Tributário Nacional. Como exemplo, cite-se o Acórdão nº 1.152/2021, do Plenário, em que se recomendou à Administração Tributária Federal, dentre outras determinações, a adoção de medidas para desburocratizar o cumprimento das obrigações tributárias e previdenciárias¹⁶⁹, exatamente na linha do que se sugeriu supra.

À guisa de encerramento da presente subseção, mencione-se que a Constituição atribuiu ao legislador complementar a tarefa de dirimir conflitos de competência entre os entes federativos, regular as limitações do poder de tributar e versar acerca das normas gerais em matéria de legislação tributária, a teor do art. 146, incisos I a III, da CF/88¹⁷⁰. Ressalte-se que houve extensos debates doutrinário envolvendo a extensão da expressão “normas gerais de direito tributário”, rivalizando as correntes dicotômicas e tricotômicas acerca da interpretação do art. 146 da CF/88.

Preliminarmente, observe-se que o caráter geral das normas a serem veiculadas através da lei complementar prevista no art. 146 da CF/88 diz respeito não somente em função delas serem direcionadas a diversos destinatários (pessoas políticas de direito público), como também em função da generalidade da própria matéria a ser abordada.¹⁷¹

Clélio Chiesa bem distinguiu os entendimentos adotados pelos defensores das correntes dicotômica e tricotômica, asseverando que, para a primeira, prevaleceria a tese de que o papel das normas gerais em matéria de legislação tributária teria o condão de dispor exclusivamente sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar (incisos I e II do art. 146 da CF/88), enquanto, para a segunda, o papel de tais normas gerais seria, além das duas

¹⁶⁹ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 1.152/2021**, Plenário. Julgado em 19.05.2021. Diário Oficial da União, Brasília, 19.05.2021, p. 89.

¹⁷⁰ “Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.”

¹⁷¹ MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo, Quartier Latin, 2009, p. 177-178.

atribuições anteriormente mencionadas, estabelecer normas gerais em matéria tributária (inciso III do art. 146 da CF/88).¹⁷²

A princípio, pode parecer que a controvérsia não possui qualquer relevância sob o ponto de vista prático. Porém, não é esse o caso, tendo em vista que, ao adotar-se a corrente dicotômica, normas predispondo acerca da definição de tributos e suas espécies, de obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência, dentre outros diversos temas, poderiam ser veiculados através de lei ordinária, a qual não carece das mesmas exigências de aprovação no Poder Legislativo em comparação com a lei complementar. Em contrapartida, para os defensores da corrente tricotômica, todas essas matérias estariam sujeitas à reserva de lei complementar, de modo que a inobservância quanto a essa exigência resultaria em um vício insanável e na usurpação da competência do legislador complementar.

José Souto Maior Borges esclarece que opção do constituinte de delegar à lei complementar o estabelecimento de normas gerais de direito tributário parte do raciocínio de que se trata de um veículo normativo que possui exigências procedimentais mais rígidas a serem cumpridas no Congresso Nacional, em deferência aos princípios informados da Federação Brasileira.¹⁷³

A gênese da controvérsia envolvendo as correntes dicotômica e tricotômica consiste no art. 19, § 1º, da Constituição de 1967¹⁷⁴, cuja redação realmente abria margem para a dualidade na sua interpretação. No entanto, atualmente, a polêmica parece não mais existir, diante da conformação dada ao art. 146 da CF/88 em seus três incisos, a evidenciar a prevalência da corrente tricotômica. A presente análise não desconhece do argumento da corrente dicotômica segundo o qual as matérias contidas no inciso III do art. 146 da CF/88 somente seriam sujeitas à reserva de lei complementar quando se estivesse diante de conflitos de competência ou limitações ao poder de tributar. No entanto, conforme anotado por Souto Maior Borges, essa interpretação acaba por destruir a literalidade do referido inciso III com uma amplitude não circunstanciada nos incisos anteriores do diploma sob enfoque¹⁷⁵.

Isso sem contar que o *caput* do art. 146 coloca em patamar de igualdade todos os seus incisos, não havendo uma suposta hierarquia entre os dois primeiros incisos em relação ao

¹⁷² CHIESA, Clélio. **A competência tributária no Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidade condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 150.

¹⁷³ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: Velho Tema sob Perspectiva Nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 213, p. 48-65, 2013, p. 54.

¹⁷⁴ “Art. 19 [...] § 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário.”

¹⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: Velho Tema sob Perspectiva Nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 213, p. 48-65, 2013, p. 50.

terceiro, que se subordinaria aos demais. O dispositivo tão somente elenca os três “grupos” que se sujeitam à reserva de lei complementar para serem versados no âmbito infraconstitucional. Além de se tratar de uma leitura em completa afronta ao Texto Constitucional, o argumento encampado pela corrente dicotômica não resiste à interpretação sistemática dos demais dispositivos que tratam da atividade tributante por parte dos entes federativos, uma vez que a Constituição, conforme visto anteriormente, possui um perfil rígido e exaustivo nesse âmbito. Em acréscimo, o afastamento da corrente dicotômica se coaduna com a boa técnica de elaboração, redação e alteração das normas jurídicas brasileiras, cujas balizas se encontram traçadas pela Lei Complementar nº 95/1998¹⁷⁶.

À evidência, a prevalência da corrente tricotômica após o advento da CF/88 é, inclusive, a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, conforme se extrai do voto da Ministra Cármen Lúcia no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.9433/RS¹⁷⁷, no qual a Ministra discorreu acerca do enquadramento da matéria a respeito de prescrição e decadência tributárias (previstas no inciso III do art. 146 da CF/88) no âmbito do conceito de normas gerais de direito tributário:

Todavia, com o devido respeito aos que pensam de modo diverso, tenho que a Constituição de 1988 rompeu com o sistema tributário anterior no que respeita ao âmbito normativo da lei complementar sobre normas gerais. No binômio certeza-igualdade mencionado por Tércio Sampaio, o constituinte de 1988 deu ênfase à certeza, tornando a segurança jurídica ‘tributária de um poder centralizador que garante a uniformidade dos conteúdos do vértice para a base do sistema’. Parece ter havido a eleição de um modelo concentrador na União da competência para a edição de atos normativos nacionais, em detrimento daquela atribuição legislativa tributária da própria União, no âmbito federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em seus respectivos espaços de atuação autônoma. Apesar dos argumentos contrários, patenteia-se uma conclusão constitucional no sentido da concentração de competências da União para dispor sobre normas gerais tributárias, nas quais se incluíram matérias que antes não eram expressamente inseridas no rol de tais atribuições.

Diante disso, infere-se que ficou a cargo do legislador infraconstitucional complementar a disciplina acerca da formação e extinção do crédito tributário, bem como do seu processo de cobrança, temas esses que serão percorridos na subseção seguinte, à luz das considerações tecidas acerca da moldura normativa constitucional envolvendo o Sistema Tributário Nacional.

¹⁷⁶ Nesse propósito, vale a leitura dos artigos 3º e seguintes da Lei Complementar nº 95/1998.

¹⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 559.9433/RS**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgamento em 12.06.2008. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 26.09.2008.

2.2 Surgimento e formas de extinção do crédito tributário segundo o Código Tributário Nacional e a Lei de Execução Fiscal.

O Código Tributário Nacional (CTN) foi instituído pela Lei nº 5.172, de 25 outubro de 1966¹⁷⁸. Já a Lei de Execução Fiscal (LEF) foi instituída pela Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980¹⁷⁹. No momento de elaboração do presente estudo, o CTN beira os seus sessenta anos de existência e a LEF se encontra prestes a completar quarenta e cinco anos desde o seu advento. Dessarte, antes de tudo, trata-se de normas com origem longínqua. É bem verdade que ambas as leis passaram por diversas modificações ao longo do tempo, mas a maioria de suas disposições permanece com a sua redação original.

Nesse contexto, não se desconhece a célebre frase de que “imposto bom é imposto velho”, a qual sugere que “a permanência longeva de um tributo azeita a relação entre fisco e contribuinte, eliminando controvérsias a seu respeito e custos de ambos”¹⁸⁰. Noutros termos, o brocardo insinua que, com o passar do tempo, os tributos passam a adquirir maior consistência e tornam as relações que os têm como objeto mais seguras sob o ponto de vista jurídico. Não seria absurdo afirmar o mesmo para as disposições legais envolvendo a cobrança de tributos, considerando tratar-se de temas afins e interrelacionados.

Transportando-se o raciocínio supra para o CTN e para a LEF, seria inafastável a conclusão de que essas leis atualmente seriam “ótimas” (e não apenas “boas”), ante a avançada idade desde a sua publicação. Entretanto, na visão do presente trabalho, tal conclusão encontra-se absolutamente equivocada.

Além das profundas modificações sociais a que se sujeitaram as sociedades contemporâneas nos últimos cinquenta anos, o principal motivo para tanto consiste no advento da Constituição Federal de 1988, uma vez que ambas as leis foram editadas e publicadas em ordens constitucionais anteriores: o CTN, sob o pálio da Constituição de 1946, e a LEF, sob o pálio da Constituição de 1967.

Nada obstante, cumpre ressaltar que o Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, conhecido como Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB), dispõe que “a lei

¹⁷⁸ BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27.10.1966 e retificado em 31.10.1966.

¹⁷⁹ BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 24.09.1980.

¹⁸⁰ DANIEL NETO, Carlos Augusto. **A "praça do remetente" para IPI e o veto ao PL 2.110/19: entre fatos e versões**. Conjur, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-out-13/direto-carf-praca-remetente-ipi-veto-pl-211019/#:~:text=Um%20dos%20brocardos%20do%20Direito,respeito%20e%20custos%20de%20ambos>. Acesso em 28 dez. 2024.

terá vigor até que outra a modifique ou revogue” (art. 2º). Ademais, “[a] lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior” (art. 2º, § 1º). E, em complemento, “[a] lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior” (art. 2º, § 2º).¹⁸¹

Em síntese, os preceitos da LINDB sob comento estabelecem uma série de prescrições voltadas a reger as inúmeras situações ocasionadas pela passagem do tempo no âmbito da produção e inserção normativa no ordenamento positivo. A esse respeito, anote-se que o advento de um novo Texto Constitucional não acarreta, obrigatoriamente, na revogação de normas infraconstitucionais editadas anteriormente, mantendo-se vigentes as disposições que lhe são perfeitamente compatíveis, ainda que esse acolhimento se dê a partir de uma nova “roupagem normativa”, conforme elucida Reis Friede.¹⁸² A explanação versa acerca do instituto da recepção, por meio do qual se autoriza que determinada norma permaneça em vigor mesmo diante da alteração posterior do status quo constitucional.

Afinal, diante do advento de uma nova ordem constitucional, revela-se mais apropriado e coerente o aproveitamento das normas infraconstitucionais anteriores que sejam compatíveis com as novas normas constitucionais, evitando-se o hercúleo trabalho de se reiniciar a construção de um ordenamento positivo por completo.¹⁸³

Foi exatamente esse o quadro que se passou com relação ao CTN e à LEF, sendo o primeiro recepcionado pela Constituição de 1967 como lei complementar e ambas as leis foram recepcionadas pela CF/88. De fato, não há dúvidas quanto à recepção de tais leis na ordem constitucional instaurada através da Assembleia Constituinte de 1987, considerando que diversos de seus dispositivos permaneceram em consonância com o novo Texto Constitucional.

Todavia, sustenta-se que, a partir do momento em que a ordem constitucional instaurada pela promulgação da CF/88 entrou em vigor, o CTN e a LEF deveriam ter passado por um processo de atualização e revisitação, diante da profunda alteração promovida pela nova Constituição com relação ao paradigma anterior. Ou seja, ainda que compatíveis com a CF/88, não significa que o CTN e a LEF não deveriam ter sido objeto de adaptações. Adverte-se que

¹⁸¹ “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.”

¹⁸² FRIEDE, Reis. Recepção, repristinação, desconstitucionalização e mutação constitucional. **Revista Juscontemporânea do TRF2**, v. 1, n. 1, p. 17-29, 2019, p. 21.

¹⁸³ SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional**. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 145.

não se está a defender a realização de excessivas alterações e atualizações legislativas abruptas sobre tais veículos normativos, porquanto o expediente igualmente não prestigiaria o princípio da segurança jurídica.

Não se pode olvidar que uma das dimensões de tal princípio é exatamente a previsibilidade dos direitos e obrigações que decorrem das relações jurídicas advindas do exercício da produção normativa no âmbito do Estado de Direito¹⁸⁴. Assim, uma lei que passa por alterações constantes e excessivas acaba por impossibilitar que os sujeitos tenham a certeza do direito a ser aplicado em seu cotidiano, em total descompasso com a ideia de se evitar arbítrios e surpresas. No âmbito tributário, o panorama torna-se ainda mais emblemático diante do caráter indutor dos tributos, tendo em vista que os Contribuintes devem ter o pleno conhecimento das normas tributárias às quais estão sujeitos para que possam desenvolver suas atividades econômicas com segurança.

Por outra perspectiva, aponta-se que o inverso – a completa ausência de atualização e revisitação de leis – tem como consequência a tendência em tornar as normas obsoletas. Ou seja, tais normas tornam-se insuficientes para a produção de eficácia social ou efetividade, assim entendidas como a “concretização da vocação prospectiva e transformadora da norma do direito”.¹⁸⁵ É exatamente sob esse prisma que se sustenta a necessidade de revisitação e atualização do CTN e da LEF, face à completa remodelação do paradigma constitucional brasileiro, especialmente diante da promulgação da EC nº 132/2023, e das alterações ocasionadas pela globalização e informatização das sociedades contemporâneas.

Não são poucas as regras jurídicas contidas no CTN que se encontram superadas ou defasadas. Para citar apenas algumas, dentre muitas outras: a) os artigos 35 a 42, que tratam do “Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles Relativos” (à época da edição do CTN, não havia diferenciação entre ITBI e ITCMD); b) os artigos 68 a 70, que tratam do “Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações”, de competência da União Federal e; c) os artigos 74 e 75, que tratam do “Imposto sobre Operações Relativas a Combustíveis, Lubrificantes, Energia Elétrica e Minerais do País”, igualmente de competência da União.

Os preceitos acima mencionados têm a sua aplicação prática prejudicada e obsoleta, uma vez que não se coadunam com as balizas instituídas pela ordem constitucional instaurada pela CF/88, revelando-se o descaso do legislador complementar em manter o CTN em linha

¹⁸⁴ BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da Legalidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 19, p. 16-23, 2005, p. 16.

¹⁸⁵ ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia social da prestação jurisdicional. **Revista de informação legislativa**, v. 31, n. 122, p. 291-296, abr./jun. 1994, p. 292.

com as boas práticas de uma legislação tributária. Passados mais de trinta e cinco anos desde o advento da nova ordem constitucional, torna-se difícil explicar o motivo pelo qual tais disposições permanecem em descompasso com o novo Sistema Tributário Nacional.

A despeito disso, especificamente quanto ao CTN, cabe ressaltar que a sua edição foi inovadora para a época e era uma antiga reivindicação advogada por juristas brasileiros, como demonstra o excerto abaixo de Affonso Almiro ao tratar acerca do sistema tributário brasileiro¹⁸⁶:

Antiquado e obsoleto, com grandes lacunas e graves defeitos; mal aplicado e sem fiscalização atuante; mal estruturado, apesar da discriminação constitucional; antieconômico e improdutivo, extraordinariamente vago e impreciso dentro de uma nomenclatura exuberante e dispare, o quadro tributário brasileiro bem merece o epíteto de caótico, que lhe foi justamente atribuído no tempo do Império e do qual até hoje não se pôde libertar.

Em igual sentido as observações de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy ao demonstrar que o CTN de 1966 foi o instrumento da modernização do sistema tributário brasileiro e decorreu de “um longo caminho percorrido por juristas brasileiros que estavam convencidos da necessidade de racionalizarmos o modelo que então contávamos, formatando-se um código de espectro nacional, e não simplesmente de alcance federal”.¹⁸⁷

Feitas essas considerações, passa-se a discorrer acerca do surgimento e das formas de extinção do crédito tributário a partir do CTN, tema esse abordado em seu Título III, com o intuito de se introduzir o processo atual envolvendo o nascedouro do crédito tributário até o processo de sua satisfação ou inadimplemento.

Na linha da intelecção do art. 139 do CTN, a origem imediata do crédito tributário é o aperfeiçoamento da obrigação principal tributária¹⁸⁸. Esta, a seu turno, surge com a ocorrência do fato gerador, o qual se perfectibiliza com o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, a teor do art. 113, §1º, do Código¹⁸⁹. Por isso, pode-se dizer que a origem mediata do crédito tributário é a ocorrência do fato gerador, que é o pressuposto para a instauração da relação jurídico-tributária.

¹⁸⁶ ALMIRO, Affonso. REFORMA TRIBUTÁRIA. **Síntese: Revista de Filosofia**, v. 4, n. 15, p. 23-32, 1962, p. 25.

¹⁸⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Fundamentos históricos e conceituais do código tributário nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 15, n. 1, Jan/Jun, p. 43-94, 2020, p. 47.

¹⁸⁸ “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

¹⁸⁹ “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

Saliente-se que a expressão “fato gerador” origina-se do magistério do jurista francês Gaston Jèze, que cunhou o termo com a intenção de designar como o fato ou o conjunto de fatos que permitem que o sujeito ativo da imposição tributária exerça a sua competência legal de “criar um crédito de tal importância, a título de tal imposto, contra tal contribuinte.”¹⁹⁰ Em solo brasileiro, a expressão encontrou em Rubens Gomes de Souza o seu maior patrono, que realizou uma série de estudos acerca do conceito e elencou três aspectos fundamentais acerca da sua natureza jurídica: (i) trata-se sempre de um “fato”, e não de um “ato” jurídico; (ii) depende de conceituação legal positiva prévia e; (iii) por si só, o fato gerador não cria a obrigação tributária.¹⁹¹

Por vezes, o “fato gerador” é equiparado à expressão “hipótese de incidência”, como se extrai da lição de Alfredo Augusto Becker quando destacou a seguinte estruturação lógica das regras jurídicas: a regra (“norma, preceito, regra de conduta”) incidirá somente e quando da ocorrência de uma hipótese (“fato gerador, suporte fático”)¹⁹². Deveras, a estruturação está a evidenciar o caráter deôntico das normas jurídicas, onde uma regra Y somente será aplicada quando ocorrida uma situação X (“se X, então Y”).

No entanto, a expressão não passou ilesa do exame e crítica de doutrinadores brasileiros, como Geraldo Ataliba, que realçou o principal entrave envolvendo a utilização do “fato gerador” como sendo de ordem semântica, diante da dúlice acepção para a expressão, que pode se referir tanto à “figura conceptual e hipotética – consistente no enunciado descritivo do fato, contido na lei – como o próprio fato concreto.”¹⁹³ Similarmente, Paulo de Barros Carvalho arrazoa que a expressão “fato gerador” denota tanto a descrição legislativa do fato que ensejador do nascimento da relação jurídico-tributária, como também “o próprio acontecimento relatado no antecedente da norma individual e concreta do ato de aplicação.”¹⁹⁴

Levando essas críticas em conta, o presente estudo reconhece que a polissemia da expressão “fato gerador” pode gerar imprecisões conceituais e compartilha da posição de que o “fato gerador” ao qual o art. 113, § 1º, do CTN, relaciona-se com a ocorrência da situação hipotética descrita no antecedente da norma jurídica (hipótese de incidência), à semelhança do

¹⁹⁰ JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 50-63, 1945, p. 50.

¹⁹¹ DE SOUSA, Rubens Gomes. O fato gerador no impôsto de renda. **Revista de Direito Administrativo**, v. 12, p. 32-58, 1948, p. 33.

¹⁹² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 320.

¹⁹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 54.

¹⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2016, p. 269.

preceito do art. 114 do CTN segundo “[f]ato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”¹⁹⁵.

Nesse contexto, tem-se que, diante da ocorrência concreta da situação hipotética descrita em lei como ensejadora da incidência do tributo, forma-se o liame necessário para o surgimento da obrigação tributária, da qual ergue-se o crédito tributário, de titularidade do sujeito ativo da relação obrigacional tributária.

Portanto, o crédito tributário configura-se como o direito do sujeito ativo de uma obrigação tributária em exigir, do sujeito passivo, o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.¹⁹⁶

Com a regular constituição do crédito tributário, o art. 141 do CTN preceitua que este somente será modificado ou extinto, ou terá sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos em que o próprio CTN assim prever, sob pena de responsabilidade funcional¹⁹⁷. O referido artigo acentua uma dimensão de estrita legalidade por parte da Administração Tributária em matéria de extinção, exclusão ou suspensão de exigibilidade do crédito tributário, não abrindo margem para qualquer discricionariedade no desempenho da atividade tributante. Essa percepção fica evidente diante da menção, em caso de descumprimento de tais ditames, da ocorrência de responsabilidade funcional.

Trata-se, na visão do presente estudo, de um dispositivo que, levado a extremos, pode ocasionar distorções e questionamentos quanto ao efetivo atingimento da justiça fiscal. Isso porque o dispositivo, isoladamente, não pondera as mais diversas circunstâncias que podem demandar uma flexibilização da sua inteligência. Talvez o exemplo mais emblemático seja o panorama ocasionado pela pandemia do vírus COVID-19, em que, por um determinado período, houve a paralisação completa de grande parte das atividades econômicas. É bem verdade que o Estado brasileiro tomou medidas para atenuar os efeitos decorrentes do alarmante cenário pandêmico¹⁹⁸. Porém, até que tais medidas fossem empreendidas, na esfera normativa não houve qualquer modificação e, à luz do art. 141 do CTN, não haveria qualquer possibilidade

¹⁹⁵ “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

¹⁹⁶ VALENTE, Larissa Peixoto. **A aplicabilidade dos meios alternativos de solução de conflitos no direito tributário**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2016, p. 61.

¹⁹⁷ “Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

¹⁹⁸ Dentre elas, destaca-se as reduções temporárias de alíquotas, renegociações de dívidas e prorrogação de medidas de cobrança tributária administrativa. SARAN, José Eduardo de Paula. MELLO, Henrique. **A OCDE, o Brasil e as medidas tributárias para a crise da Covid-19**. JOTA, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/medidas-tributarias-para-a-crise-da-covid-19>. Acesso em 29 dez. 2024.

de atuação discricionária por parte da Administração Tributária para promover a adequação de situações diárias ao momento singular em que o mundo se encontrava, resultando em uma postura indiferente que poderia gerar prejuízos desnecessários aos Contribuintes. Até porque, do contrário, os agentes da Administração Tributária estavam sob o risco de responsabilização funcional. Note-se que, retomando as provocações atinentes às interpretações literais dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos, esse não seria um quadro muito distante da realidade.

Os artigos seguintes do CTN (142 a 150) dizem respeito à constituição do crédito tributário, a qual se dá primordialmente mediante o lançamento tributário. É por este motivo que Ives Gandra da Silva Martins aduz que “o lançamento é, simultaneamente, ato declaratório e constitutivo, visto que declara a existência da obrigação tributária e constitui o crédito correspondente.”¹⁹⁹

Frise-se que o lançamento tributário é atividade administrativa vinculada e obrigatória e consiste no procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência concreta da hipótese de incidência tributária e, paralelamente, “[...] determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142, *caput*, e § único)²⁰⁰. Não se pode ignorar, para mais, que a expressão “lançamento tributário” pode ser empregada para designar diversas significações, como adverte Eurico de Santi²⁰¹. Com efeito, duas são as principais acepções do lançamento tributário, que pode ser compreendido como: a) a própria norma individual e concreta que constitui o crédito tributário e; b) como um procedimento ou ato administrativo de criação da norma individual e concreta que materializa a exigência tributária.²⁰²

A despeito da vasta gama de estudos envolvendo a natureza jurídica do lançamento tributário, o aprofundamento do tema foge do escopo da presente análise. Saliente-se unicamente que há um descompasso entre o citado artigo 142 do CTN com a figura do

¹⁹⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Lançamento tributário e a decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 4.

²⁰⁰ “Art. 142. 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.”

²⁰¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108.

²⁰² NADAL, Victoria Werner de. **Lançamento tributário e sua revisão**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de pós-graduação em direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2022, p. 18 e 29.

lançamento por homologação encartado no art. 150 do Código²⁰³, na medida em que o legislador complementar admitiu a possibilidade de constituição do crédito tributário por parte do próprio particular, sem qualquer interferência do Fisco nesse expediente, tal como ocorre nos casos de lançamento por homologação tácita.

É por essa razão que é possível se afirmar que o lançamento por homologação não se qualifica estritamente como lançamento tributário, pois não é efetuado pela autoridade administrativa e, ainda assim, constitui o crédito tributário. Consequentemente, a aparente contradição entre as disposições do CTN pode ser resolvida ao adotar-se a premissa de que o lançamento é apenas uma das formas de constituição do crédito tributário, mas não a única. Na visão do presente estudo, a saída se mostra adequada porquanto o CTN, em nenhum momento, predispõe que o lançamento tributário é a única forma de se constituir o crédito tributário. O que o Código define é tão somente que o lançamento tributário deverá ser efetivado pela autoridade administrativa.

Uma hipótese que corrobora com essa visão é o lançamento de créditos tributários de contribuições previdenciárias por intermédio da Justiça Trabalhista. Conforme acentua Priscila Damares Russo, nesses casos a formalização do crédito tributário se dá a partir dos cálculos da contadoria do juízo e não se amolda nem à hipótese de lançamento tributário constituído por autoridade administrativa e nem à hipótese de lançamento por homologação.²⁰⁴

Por sua vez, o art. 151 do CTN estabelece o rol contendo as hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, a saber: moratória, o depósito do seu montante integral, as reclamações e recursos administrativos, a concessão de liminar em mandado de segurança, a concessão de liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial e o parcelamento²⁰⁵.

²⁰³ “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será êle de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado êsse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”

²⁰⁴ RUSSO, Priscila Damares. Constituição do crédito tributário na Justiça do Trabalho: das contribuições previdenciárias decorrentes de sentenças condenatórias e de acordos homologados. **Revista da Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, v. 8, n. 1, p. 175-198, 2017, p. 186.

²⁰⁵ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

Já o art. 156 do CTN elenca as hipóteses de extinção do crédito tributário, dentre as quais se destaca o pagamento, a compensação, a transação, a remissão, a prescrição e a decadência²⁰⁶. Em complemento, o art. 175 do CTN predispõe que a isenção e a anistiam excluem o crédito tributário.²⁰⁷

Os artigos 183 a 193 do CTN elencam as garantias e privilégios do crédito tributário, dentre as quais se destaca a previsão contida no art. 184 do Código de que a totalidade dos bens e das rendas do sujeito passivo responde pelo pagamento do crédito tributário, à exceção daqueles que a lei declare absolutamente impenhoráveis²⁰⁸. Trata-se um dispositivo de suma importância porque alça o crédito tributário a um patamar elevado de preferência quando da sua cobrança. A medida apresenta-se pertinente, diante do papel central do tributo no Estado Democrático de Direito, sendo plenamente justificável que o Estado determine que o pagamento do crédito tributário deverá preponderar sobre os bens e rendas dos particulares.

O último dispositivo do CTN a ser sublinhado na presente subseção consiste no art. 201 do CTN, que trata da dívida ativa tributária e prenuncia que esta será proveniente do crédito tributário regularmente inscrito na repartição administrativa após o escoamento do prazo para pagamento do tributo ou da decisão final proferida em processo regular.²⁰⁹

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.”

²⁰⁶ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.”

²⁰⁷ “Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.”

²⁰⁸ “Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.”

²⁰⁹ “Art. 201. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.”

Noutros termos, a dívida ativa tributária se constitui como o título executivo extrajudicial que materializa a exigibilidade do crédito tributário, de modo que este somente possui aptidão a ser satisfeito mediante uma execução judicial (exequibilidade) após o procedimento de inscrição em dívida ativa pela repartição administrativa competente.

Para a presente análise, as normas supracitadas representam o contexto principal envolvendo o nascimento do crédito tributário, elencando algumas peculiaridades a seu respeito e os pressupostos para a sua cobrança judicial por parte das Fazendas Públicas. A seguir, serão traçados os contornos da própria cobrança do crédito tributário com base na LEF.

Leon Fredja Szklarowsky, advogado e ex-subprocurador-geral da Fazenda Nacional, foi um dos autores do anteprojeto da LEF e explanou que a edição do diploma legal pretendia assegurar quatro objetivos primordiais ao processo de execução dos créditos: (i) simplificá-lo; (ii) conferir maior rapidez em seu trâmite; (iii) fixar definitivamente o controle administrativo de legalidade e; (iv) dotar o Estado de instrumental “ágil, moderno e enxuto” para esse fim²¹⁰.

Logo no art. 1º da LEF, o legislador definiu que a execução judicial da dívida ativa das Fazendas Públicas e respectivas autarquias seria regida pelos seus mandamentos e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil (CPC)²¹¹. Assim como ocorreu com o CTN a partir do advento da CF/88, a LEF foi editada e publicada sob a vigência do CPC/1973, de forma que houve uma profunda alteração nas normas processuais em virtude do advento do CPC/2015, fator esse que demandaria uma revisitação das regras contidas na LEF para torná-las mais consentâneas com o novo diploma processual de regência.

De um modo geral, a LEF realmente descreve um procedimento singelo para a cobrança dos créditos tributários. A petição inicial dispensa qualquer fundamentação mais robusta, sendo composta tão somente pelo endereçamento ao juízo, o pedido, o requerimento para a citação e a Certidão de Dívida Ativa (CDA), à luz do art. 6º²¹². Recebida a inicial, o juiz determinará a ordem de citação, penhora (se não for paga a dívida), arresto (caso o devedor não seja localizado), o registro da penhora e do arresto e, por fim, a avaliação dos bens penhorados e arrestados (art. 7º)²¹³. Mencione-se que a parte executada será citada para pagar a dívida no

²¹⁰ SZKLAROWSKY, Leon Frejda et al. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Boletim de Direito Municipal**, São Paulo, v. 13, n. 11, p. 643, nov. 1997, p. 39.

²¹¹ Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.”

²¹² “Art. 6º - A petição inicial indicará apenas:

I - o Juiz a quem é dirigida;

II - o pedido; e

III - o requerimento para a citação.

§ 1º - A petição inicial será instruída com a Certidão da Dívida Ativa, que dela fará parte integrante, como se estivesse transcrita.”

²¹³ “Art. 7º - O despacho do Juiz que deferir a inicial importa em ordem para:

prazo de cinco dias, em vista dos valores indicados na CDA, ou, no mesmo prazo, garantir a execução (art. 8º)²¹⁴.

Conforme se extrai da síntese acima, em tese o procedimento de cobrança do crédito é extremamente descomplicado: em primeiro lugar, a Fazenda Pública deverá inscrever o crédito em dívida ativa. Na sequência, deverá ajuizar a execução por meio de uma petição inicial pragmática. Após isso, caberá ao juízo a determinar a citação do executado e, efetivada a medida, ocorrerá o pagamento da dívida ou a garantia da execução no prazo de 5 dias, sob pena de penhora ou arresto.

Essa conjuntura se dá em virtude de a execução fiscal ser marcada por um forte caráter unilateral dos atos precedentes ao seu ajuizamento, tendo em vista que cabe tão somente ao Fisco adotar as providências necessárias para instruir a petição inicial e constituir o título executivo.²¹⁵

No âmbito do lançamento por homologação, o panorama da cobrança dos créditos tributários eventualmente declarados, mas não recolhidos, encontra-se ainda mais simplificado para o Fisco, uma vez que a determinação da matéria tributável foi exercida pelo próprio Contribuinte. Não é por outra razão que há muito o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fixou a compreensão de que a mera entrega da declaração, por parte do contribuinte, dispensa qualquer outra providência por parte do Fisco no processo de constituição do crédito tributário, à luz da inteligência da Súmula/STJ nº 436²¹⁶.

I - citação, pelas sucessivas modalidades previstas no artigo 8º;

II - penhora, se não for paga a dívida, nem garantida a execução, por meio de depósito, fiança ou seguro garantia;

III - arresto, se o executado não tiver domicílio ou dele se ocultar;

IV - registro da penhora ou do arresto, independentemente do pagamento de custas ou outras despesas, observado o disposto no artigo 14; e

V - avaliação dos bens penhorados ou arrestados.”

²¹⁴ “Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução, observadas as seguintes normas:

I - a citação será feita pelo correio, com aviso de recepção, se a Fazenda Pública não a requerer por outra forma;

II - a citação pelo correio considera-se feita na data da entrega da carta no endereço do executado, ou, se a data for omitida, no aviso de recepção, 10 (dez) dias após a entrega da carta à agência postal;

III - se o aviso de recepção não retornar no prazo de 15 (quinze) dias da entrega da carta à agência postal, a citação será feita por Oficial de Justiça ou por edital;

IV - o edital de citação será afixado na sede do Juízo, publicado uma só vez no órgão oficial, gratuitamente, como expediente judiciário, com o prazo de 30 (trinta) dias, e conterà, apenas, a indicação da exequente, o nome do devedor e dos co-responsáveis, a quantia devida, a natureza da dívida, a data e o número da inscrição no Registro da Dívida Ativa, o prazo e o endereço da sede do Juízo.”

²¹⁵ SCHERER, Tiago. Execução fiscal: novas perspectivas. **Revista de Doutrina da 4ª Região**. Porto Alegre: EMAGIS, n. 64, 2015, p. 2-3.

²¹⁶ Súmula/STJ nº 436: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Mas então por que se diz que, atualmente, uma das principais características da execução fiscal é a sua “eternização”? Termo esse que foi cunhado pelo professor Renato Lopes Becho²¹⁷. A explicação para essa indagação será devidamente endereçada na próxima subseção.

Por fim, cumpre assinalar que, se a LEF é o diploma legal que rege a cobrança judicial do crédito tributário, o Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é aquele que rege, no âmbito administrativo federal, o processo de determinação e exigência dos créditos tributários (art. 1º)²¹⁸, tratando-se, portanto, de veículos normativos que devem ser interpretados sob o mesmo olhar, bem como as leis de cada ente subnacional que disciplinam o processo de determinação e exigência dos créditos tributários de sua titularidade.

2.3 Panorama da cobrança do crédito tributário e diagnóstico do contencioso tributário.

Com o intuito de responder à indagação formulada na subseção anterior quanto aos motivos que ocasionaram as execuções fiscais se “eternizarem”, na presente subseção será traçado o panorama da cobrança do crédito tributário no contexto brasileiro atual, bem como o diagnóstico do contencioso tributário.

Vale acentuar que a temática envolvendo os processos de cobrança dos tributos (“*tax liability*”) não costuma ser objeto de muitos estudos em âmbito internacional, uma vez que, conforme apontado por Joel Slemrod e Christian Gillitzer, as análises nesse campo partem do pressuposto de que os créditos tributários podem ser mensurados e recolhidos sem nenhum custo, sendo irrelevantes as ponderações acerca dos órgãos estatais a empreenderem a atividade tributante e os instrumentos para se garantir o compliance tributário.²¹⁹

De fato, o tema é da maior relevância, uma vez que um sistema tributário não é composto tão somente pelas normas que instituem e estabelecem as imposições tributárias. Tão importante como estas são as normas que dispõem acerca da operacionalização da atividade tributante e dos procedimentos que nortearão o processo de cobrança dos créditos tributários,

²¹⁷ BECHO, Renato Lopes. Duração razoável do processo de execução fiscal. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, v. 22, n. 110, p. 8-27, 2011, p. 8.

²¹⁸ “Art. 1º Este Decreto rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal.”

²¹⁹ Do original: “A tax system is a set of rules, regulations, and procedures that (1) defines what events or states of the world trigger tax liability (tax bases and rates), (2) specifies who or what entity must remit that tax and when (remittance rules), and (3) details procedures for ensuring compliance, including information-reporting requirements and the consequences (including penalties) of not remitting the legal liability in a timely fashion (enforcement rules). As suggested above, mucho of modern economic analysis of taxation, and certainly the seminal contributions, presumes that tax liability can be ascertained and collected costlessly, in wich case 2 is irrelevant and case 3 is unnecessary”. SLEMROD, Joel; GILLITZER, Christian. Tax systems. **MIT Press**, 2013, p. 10.

considerando-se que é a partir destas que o sistema tributário nacional poderá funcionar corretamente.

Como se viu anteriormente, a CF/88 atribuiu a diversos entes federativos a competência para instituir os mais diversos tributos. Consequentemente, ao assim proceder, a CF/88 delimitou as competências jurisdicionais para a apreciação de controvérsias tributárias a depender do tributo a ser objeto da lide.

Desse modo, litígios tributários envolvendo tributos de competência da União Federal são examinados, judicialmente, no âmbito da Justiça Federal e dos Tribunais Regionais Federais e, administrativamente, no âmbito das Delegacias Regionais de Julgamento da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Em compensação, os tributos de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios serão examinados, judicialmente, no âmbito das respectivas Justiças Estaduais e, administrativamente, nos órgãos administrativos estaduais ou municipais competentes para tanto, conforme a lei dispor.

Por decorrência lógica, o quadro de sobreposição de incidências tributárias previsto na outorga constitucional de competências tributárias gerou, como consequência, a multiplicidade de exercícios jurisdicionais que se debruçam acerca dos litígios tributários nos mais variados níveis federativos. Importa reconhecer que, por exemplo, quanto ao ICMS, imposto de competência estadual, cada um dos Estados da Federação terá a sua própria organização judiciária e administrativa para examinar as controvérsias tributárias que tenham por objeto a incidência desse tributo, embora o ICMS possua uma norma de regência nacional (a Lei Complementar nº 87/1996).

Esse panorama resulta no desmembramento do exercício jurisdicional envolvendo os tributos constitucionalmente previstos, cuja decorrência principal é a dificuldade em se conferir unicidade e harmonia entre os entendimentos interpretativos e jurisprudenciais acerca de litígios tributários, especialmente aqueles que possuam alto potencial de multiplicação. Isso sem contar a existência de disposições específicas de cada ente federado acerca dos procedimentos de determinação e exigência de créditos tributários, que adquirem as mais variadas feições.

Foi com a finalidade de atenuar esse cenário que o legislador brasileiro, dentre outros objetivos, concebeu diversas formas para se arquitetar um sistema de precedentes eficiente com o objetivo de que os efeitos da fragmentariedade jurisdicional fossem mitigados ou, pelo menos, reduzidos.

O movimento de valorização dos precedentes, mesmo em um país cujo modelo jurídico não corresponde exatamente aos modelos tradicionais (*civil law* x *commom law*), ganhou

relevância a partir dos anos 90 e culminou na adoção, por parte do CPC/2015, de mecanismos para intensificar a força dos precedentes no cenário brasileiro, com o fito de permitir maior previsibilidade aos jurisdicionados²²⁰. Segundo Fredie Didier Jr., “[u]m dos pilares do novo Código é a estruturação dogmática de um sistema de precedentes judiciais obrigatórios.”²²¹

Os dois principais expoentes dos mecanismos previstos no CPC que tendem a valorizar os precedentes são o Regime de Repercussão Geral dos Recursos Extraordinários no STF e o Rito dos Recursos Especiais Repetitivos no STJ, cujo rito específico se encontra encartado a partir do art. 1.036 do CPC. Ambos se traduzem como regimes específicos em que uma determinada questão de direito é afetada para julgamento pela respectiva Corte e o resultado do julgamento terá eficácia erga-omnes para todos aqueles processos que versarem acerca da mesma questão de direito.

Ou seja, tais precedentes qualificados passam a deter um caráter vinculante com relação aos demais processos que versem acerca da mesma controvérsia jurídica, maximizando a prestação jurisdicional. Além disso, não se pode desprezar a importância da ocorrência de similitude ou identidade fática entre um processo e o precedente a ser invocado. Afinal, como salienta Michele Taruffo, a análise quanto à potencial aplicação de um precedente a um caso concreto é uma análise de fatos, a fim de observar uma identidade ou analogia entre ambos.²²²

A importância da Repercussão Geral do STF e dos Recursos Repetitivos do STJ para o sistema de precedentes brasileiro é tamanha que o CPC considera desprovida de fundamentação a decisão judicial que deixar de seguir o enunciado de tais precedentes, a teor do seu art. 489, § 1º, VI²²³.

Outra evidência que comprova a preocupação do legislador brasileiro em valorizar os precedentes consiste no art. 926 do CPC²²⁴, o qual determina que os tribunais do país deverão uniformizar a sua jurisprudência e, adicionalmente, mantê-la estável, íntegra e coerente²²⁵.

²²⁰ PEIXOTO, Ravi. O sistema de precedentes desenvolvido pelo CPC/2015—uma análise sobre a adaptabilidade da distinção (*distinguishing*) e da distinção inconsistente (*inconsistent distinguishing*). In: **Revista de Processo**. 2015. p. 331-355, p. 332-333.

²²¹ DIDIER JR, Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos Tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. **Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 64, p. 135-148, 2017, p. 135.

²²² TARUFFO, Michele; DE TEFFÉ, Chiara Spadaccini. Precedente e jurisprudência. **Civilistica**, v. 3, n. 2, p. 1-16, 2014, p. 4.

²²³ “Art. 489, [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

[...] VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.”

²²⁴ “Art. 926. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente.”

²²⁵ Para maiores considerações sobre o tema: DIDIER JR, Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos Tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. **Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro**, Rio de Janeiro, n. 64, p. 135-148, 2017.

Trata-se de uma previsão que busca conferir maior racionalidade na gestão de precedentes por parte dos tribunais afora, de modo que as oscilações jurisprudenciais sejam minimizadas.

Inobstante o desenvolvimento de um sistema de precedentes no ordenamento jurídico brasileiro, o panorama envolvendo a cobrança do crédito tributário permanece sendo um dos principais gargalos do Poder Judiciário, conforme sucessivamente apontado nos relatórios elaborados pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) e confirmado na edição de 2024 do “Justiça em Números”²²⁶.

De plano, dados do referido relatório apontam que as execuções fiscais correspondem a 31% de todos os processos pendentes na Justiça e a 59% do total das execuções em trâmite. Ademais, a sua taxa de congestionamento é de 87,8%. Ademais, o tempo médio de tramitação das execuções fiscais baixadas é de sete anos e nove meses, o triplo da média global dos processos baixados.²²⁷

A consequência dessa conjuntura é o baixo índice de recuperação dos créditos tributários através das execuções fiscais. Pesquisas apontam que essa taxa de recuperação gira em torno de 1%²²⁸. Ou seja, do valor total dos créditos tributários que estão sendo exigidos pelas execuções fiscais, apenas 1% é recuperado pelas Fazendas Públicas e efetivamente retorna aos cofres públicos. É difícil atribuir esse cenário a um único fator, de modo que alguns deles serão identificados a seguir.

O primeiro fator que se presta a explicar o agigantamento do número de execuções fiscais ajuizadas no Brasil é uma tendência que não é exclusiva em matéria tributária, mas sim do país como um todo: a excessiva judicialização. Luís Roberto Barroso bem sintetiza o que significa o termo “judicialização” ao definir que este designa a situação em que questões de alta repercussão social ou política são decididas pelo Poder Judiciário, e não pelas instâncias políticas tradicionais: o Congresso Nacional e o Poder Executivo²²⁹.

Mas não apenas isso. A judicialização passou a se espalhar sobre todos os aspectos da vida humana, sendo esse o motivo pelo qual alguns autores, como Leonardo Brandão Rocha,

²²⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2024**. Brasília, 2024. p. 24. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/02/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 02 fev. 2025.

²²⁷ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2024**. Brasília, 2024. p. 24. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/02/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 02 fev. 2025.

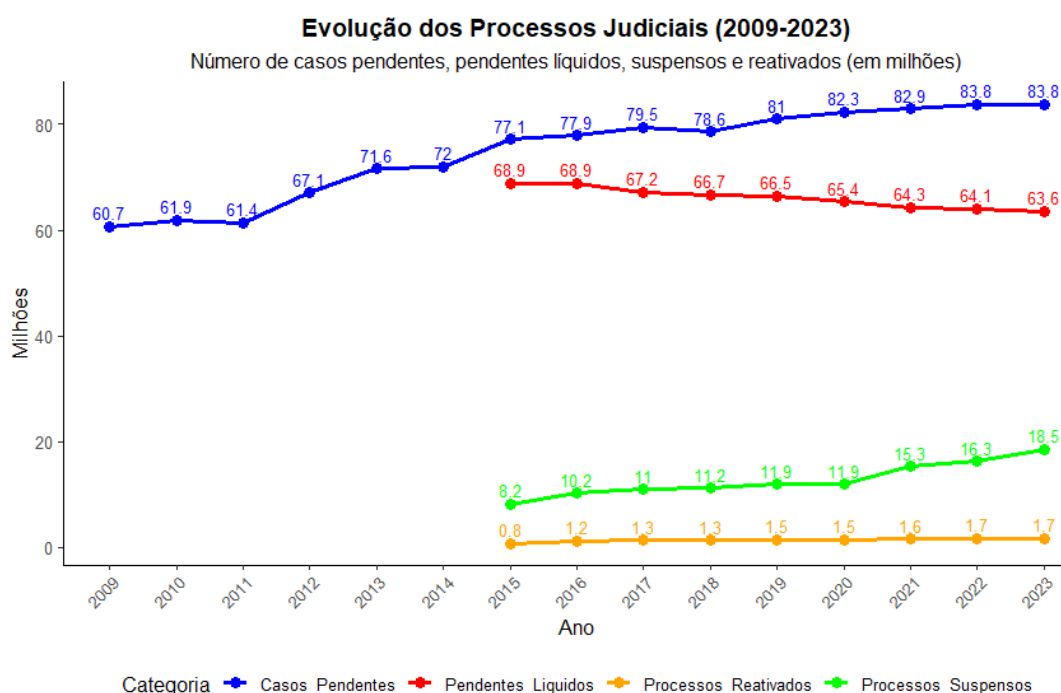
²²⁸ UNZELTE, Carolina. **Da transação à inteligência artificial: os caminhos para recuperação de créditos da dívida ativa**. JOTA, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/da-transacao-a-inteligencia-artificial-os-caminhos-para-recuperacao-de-creditos-da-divida-ativa>. Acesso em: 08 jan. 2025.

²²⁹ BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará**, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009, p. 12.

admitem que a judicialização representa o movimento em que as mais diversas e corriqueiras circunstâncias são submetidas ao Poder Judiciário.²³⁰

De fato, o CNJ constatou que no ano de 2023 o país contava com quase 84 milhões de processo em trâmite no Poder Judiciário²³¹. O número representa pouco mais de um terço da população atual brasileira, sendo que se cada processo fosse distribuído de maneira uniforme à população, ter-se-ia, aproximadamente, quase um processo judicial para cada três cidadãos. Note-se que, desde 2009, ano em que os dados passaram a ser coletados pelo CNJ, o número de processos pendentes sempre aumentou ano após ano (à exceção do ano de 2019, quando se observou um pequeno declínio com relação ao ano de 2018):

Gráfico 1 – Evolução histórica dos processos judiciais pendentes.



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Conselho Nacional de Justiça.

A partir de uma visão crítica, Camilla Felix Barbosa de Oliveira e Leila Maria Torraca de Brito compreendem a judicialização como “a produção de subjetividades aprisionadoras, moralizantes, que vigiam e julgam a si mesmas e às demais, fortalecendo as biopolíticas que

²³⁰ ROCHA, Leonardo Brandão. **A execução fiscal e o princípio da eficiência: da ação judicial à cobrança administrativa**. Belo Horizonte: Del Rey, 2022, p. 9.

²³¹ Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/justica-em-numeros-2024-barroso-destaca-aumento-de-95-em-novos-processos/>. Acesso em 20 dez. 2024.

homogeneízam e delimitam os modos existenciais.”²³² As autoras questionam o alto grau de ingerência do Poder Judiciário na vida dos cidadãos, sugerindo que a prática teria efeitos deletérios na vida humana.

Entretanto, mesmo que se considere que a judicialização, por si só, seja prejudicial ao cotidiano dos indivíduos, deve-se ressaltar que a solução para a exacerbação do fenômeno não é, simplesmente, a vedação do acesso dos indivíduos ao Judiciário, por força da garantia constitucional erigida no art. 5º, inciso XXXV, da CF/88²³³, comumente referenciada como o princípio da inafastabilidade da jurisdição. O mandamento promove, inequivocamente, a “consagração da tutela judicial efetiva, que garante a proteção judicial contra lesão ou ameaça a direito.”²³⁴

Conforme adverte Leonardo Brandão Rocha, não se trata de defender a filtragem do acesso ao Poder Judiciário ou de criticar o crescimento de demandas judiciais como consequência da conscientização jurídica da sociedade, mas apenas realizar uma “interpretação sistemática do fenômeno [...]”.²³⁵ A excessiva judicialização é uma realidade e o seu combate não será mediante a criação de barreiras de acesso ao Poder Judiciário, sob pena de se desmantelar uma sólida garantia do Estado Democrático de Direito.

Nada obstante, confira-se a evolução do número dos novos casos submetidos ao Judiciário novos por mil habitantes:

Gráfico 2 – Evolução histórica do número de processos judiciais a cada mil habitantes.

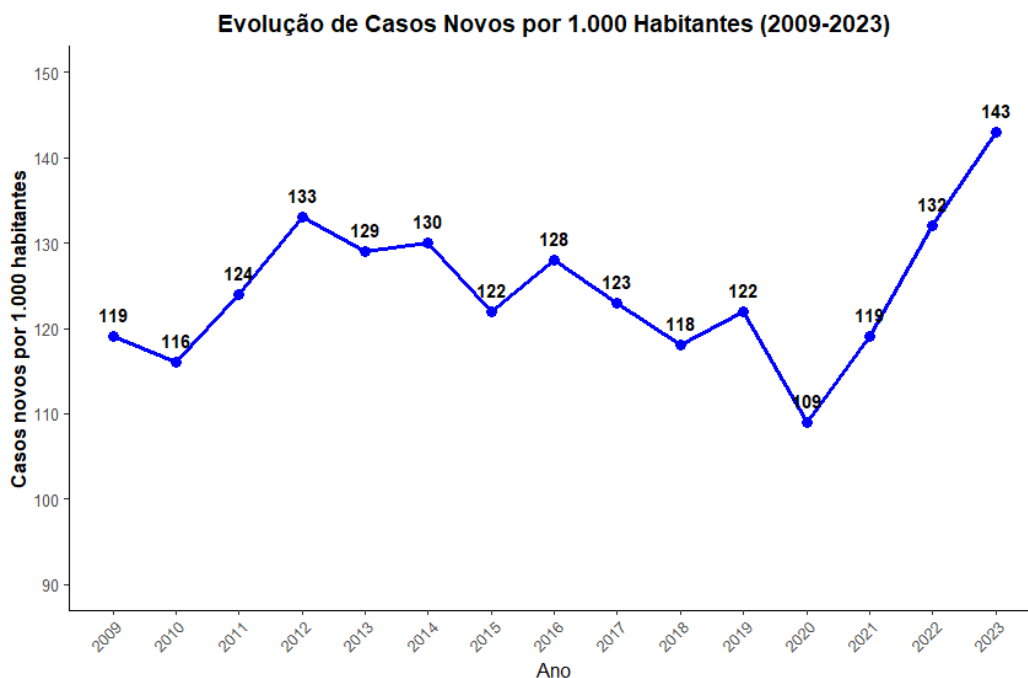
²³² OLIVEIRA, Camilla Felix Barbosa de; BRITO, Leila Maria Torraca de. Judicialização da vida na contemporaneidade. **Psicologia: ciência e profissão**, v. 33, p. 78-89, 2013, p. 86.

²³³ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito; [...]”

²³⁴ MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 14 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 629.

²³⁵ ROCHA, Leonardo Brandão. **A execução fiscal e o princípio da eficiência: da ação judicial à cobrança administrativa**. Belo Horizonte: Del Rey, 2022, p. 10.



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Conselho Nacional de Justiça.

Perceba-se que, até o ano de 2020, havia uma leve tendência pela diminuição do número de processos por habitante. No entanto, desde então, o número de novos processos judiciais não só retomou os patamares dos anos anteriores, como os superou, chegando à incrível marca de 143 processos judiciais novos a cada mil habitantes.

Para o presente estudo, conforme adiantado, acentua-se que os litígios tributários não deixaram de acompanhar o ritmo acelerado do ajuizamento de demandas judiciais ocasionado pelo fenômeno da judicialização. E isso não se aplica exclusivamente às Fazendas Públicas, como poderia ser induzido a partir dos dados supramencionados envolvendo o hiperbólico número de execuções fiscais em trâmite no país.

Com efeito, os Contribuintes brasileiros mais e mais ingressam no Poder Judiciário para discutir controvérsias tributárias. Exemplo disso é o surgimento corriqueiro de diversas teses jurídicas questionando imposições tributárias com alto potencial de multiplicação nos mais diversos foros Brasil afora. A situação é tão dramática que uma das teses apreciadas pelo STF foi apelidada, não à toa, de “tese do século”²³⁶, diante da magnitude de seus efeitos sobre a realidade orçamentária e econômica brasileira.

²³⁶ A citada tese corresponde ao Tema/STF nº 69, onde se discutiu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Para maiores considerações, é ver: MONGUILOD, Ana Carolina. GUEIROS NETO, Carlos Alberto. **'Tese do século': Entenda o julgamento sobre ICMS na base do PIS/Cofins**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins>. Acesso em 03 jan. 2025.

Cumpra-se realçar que uma das causas para o incremento da judicialização por parte dos Contribuintes consiste na “corrida” para se esquivar dos resultados de uma eventual modulação de efeitos de decisão determinada pelos Tribunais Superiores em caso de decisão vinculante favorável aos Contribuintes no âmbito do julgamento de determinada “tese tributária”²³⁷. Isso porquanto a modulação de efeitos, a depender da hipótese, acaba por premiar aqueles Contribuintes que ingressaram no Judiciário para debater a questão ora julgada²³⁸.

Imagine-se a situação em que um Tribunal Superior, ao apreciar dada controvérsia tributária com alto potencial de multiplicação, decide tal controvérsia em sentido favorável aos Contribuintes com efeito vinculante. No entanto, a Corte determina a modulação dos efeitos da decisão *pro futuro*, de forma que tão somente os Contribuintes que ajuizaram uma ação judicial previamente ao julgamento pelo Tribunal seriam contemplados com eficácia *ex tunc*. Diante desse padrão de decisão, não há dúvidas de que, para as próximas controvérsias tributárias que sejam levadas à mesma Corte, haverá uma enxurrada de processos movidos por Contribuintes que objetivarão infiltrar-se na ressalva da modulação de efeitos prospectiva.

Assim, por mais que exista razões que possam ter a aptidão de justificar a modulação de efeitos de uma decisão vinculante proferida a favor dos Contribuintes, é inegável que esse expediente provoca reações por parte dos próprios Contribuintes quando se debruçam, posteriormente, sobre situações análogas que, eventualmente, tenderiam a se repetir.

Como forma de se atenuar o fenômeno da judicialização excessiva, o próprio Poder Judiciário pode realizar uma espécie de “juízo de conveniência” e, com base em sua capacidade institucional, optar por deixar de intervir em determinada lida e não exercer o seu poder jurisdicional, situação que o jurista Luís Roberto Barroso denomina como “autolimitação espontânea”²³⁹.

Outrossim, sobreleve-se que um dos piores efeitos oriundos da excessiva judicialização é o efeito cascata que ela gera sobre a gestão judiciária. Como resultado, tem-se que a prestação jurisdicional acaba por se tornar ineficiente²⁴⁰. Isso se dá em virtude de o ajuizamento maciço

²³⁷ Quando se menciona “decisão vinculante favorável aos Contribuintes”, pretende-se generalizar qualquer situação em que as Cortes Superiores acabam por afastar determinada imposição tributária, gerando como consequência a existência de um direito, por parte dos Contribuintes, de deixar de recolher a exação tributária.

²³⁸ Sobre a temática: LEAL, Saul Tourinho. PEIXOTO, André. **Modulação tributária no STF e STJ: Da simplicidade à complexidade**. Migalhas, 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/418547/modulacao-tributaria-no-stf-e-stj-da-simplicidade-a-complexidade>. Acesso em 30 dez. 2024.

²³⁹ BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará**, Fortaleza, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009, p. 19-20.

²⁴⁰ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Do poder Judiciário: como torná-lo mais ágil e dinâmico: efeito vinculante e outros temas. **Revista de Direito Administrativo**, v. 212, p. 7-26, 1998. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47162>. Acesso em: 05 jan. 2025, p. 25.

de processos judiciais, o qual tende a ter como resultado ou a queda na qualidade da prestação jurisdicional, diante da impossibilidade natural de se manter o mesmo nível de foco com o incremento excessivo do volume de trabalho, ou o aumento do tempo gasto para equacionar o crescente acervo de processos – por vezes, ambos.

Em matéria de cobrança e recuperação do crédito tributário, essa tendência se reflete na dificuldade em se identificar potenciais obstáculos que poderão atravancar o exercício da prestação jurisdicional. Noutras palavras, a existência de um acervo judicial de execuções fiscais vultoso torna impraticável a tarefa de se determinar em qual direção os esforços serão concentrados com vistas aos feitos que poderão ter maior êxito na recuperação dos créditos tributários. Daí porque as execuções fiscais se “eternizam” nos acervos das varas de primeira instância.

Um segundo fator que explica o cenário de ineficiência no âmbito da recuperação judicial dos créditos tributários diz respeito à morosidade do processo judicial executivo fiscal, fator esse que se interrelaciona com a excessiva judicialização. Frise-se que a morosidade, em si, não é uma causa. É, antes, a consequência de uma série de condições que potencializaram a demora na prestação jurisdicional voltada à recuperação dos créditos tributários.

Dentre tais condições, ressalte-se o excessivo tempo entre o vencimento da obrigação tributária e a efetiva cobrança, a baixa qualidade dos bens penhorados no âmbito da execução, a repetição de procedimentos e a falta de informações pelo Fisco acerca do patrimônio do devedor²⁴¹.

Perceba-se que diversas dessas condições podem ser amenizadas mediante o aperfeiçoamento da gestão judiciária dos processos. Todavia, tal aperfeiçoamento demanda a alocação de recursos orçamentários para, por exemplo, contratação de pessoal e compra de ferramentas informatizadas.

José Renato Nalini, ex-presidente do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJ-SP), há mais de dez anos empreendeu duras críticas contra esse panorama, argumentando que as Fazendas Públicas encaminham à Justiça milhões de CDAs na forma de execuções fiscais, tornando o Poder Judiciário, que já não possui as melhores condições de estrutura, um “cobrador de dívida”²⁴². O ex-magistrado descreve o interessante fenômeno em que o Poder Judiciário deixa de assumir um papel de passividade e de apreciação de requerimentos, e passa a adquirir uma

²⁴¹ ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução as controvérsias tributárias. **Revista de Direito Brasileira**, v. 19, n. 8, p. 107-121, 2018, p. 108.

²⁴² NALINI, Renato. **Execução não é solução**. Blog do Renato Natalini, 2025. Disponível em: <https://renatonalini.wordpress.com/2012/03/18/execucao-nao-e-a-solucao/>. Acesso em: 27 jan. 2025.

postura mais ativa e voltada ao recebimento dos créditos tributários – literalmente assemelhando-se a um “cobrador de dívida”.

Em favor dessa postura, poder-se ia sustentar que o Poder Judiciário, por compor o Estado, também teria como função precípua o reembolso dos créditos tributários. Porém, esse raciocínio transborda o conteúdo do princípio da Separação dos Poderes, cláusula pétrea do ordenamento jurídico pátrio segundo o art. 60, § 4º, da CF/88²⁴³, que não se presta somente a estabelecer um sistema de freios e contrapesos, como também de delimitação do exercício da competência de cada um dos Poderes.

Apesar de o trâmite das execuções revelar-se, em muitos casos, vagaroso, é de se considerar que mesmo nos casos em que há uma conduta ativa e diligente por parte da Fazenda Pública e do Poder Judiciário, ainda assim o processo de cobrança não costuma resultar em frutos efetivos, na medida em que essa circunstância também leva em conta outros fatores, tais como a demora no cumprimento de decisões por parte das serventias judiciárias e a adoção de medidas por parte dos executados para burlar as diligências de citação e localização de bens penhoráveis.

A esse respeito, indica-se que o modelo de gestão das execuções fiscais pelo Judiciário permanece atrelado a “ritos formalísticos extremamente burocráticos, em que a preocupação é a superação das etapas cartorárias”²⁴⁴. Isso não significa que a execução deva se desenvolver sem a observância de exigências e requisitos legais, como se a Fazenda Pública tivesse autorização irrestrita para obter a satisfação do crédito tributário, mas apenas que determinadas formalidades pudessem ser contempladas sob um novo olhar, de modo a tornar o processo executivo mais célere e integrado com a realidade informatizada contemporânea.

Relembre-se que o objetivo principal do processo executivo é a satisfação da dívida conforme os contornos legais, e não um preciosismo quanto à observância de diligências cartorárias fatigantes cuja observância não é mandatária. Afinal, se o pagamento do débito é o objetivo da execução fiscal, “a não ocorrência de penhora ou leilão é fato a ser festejado, uma vez que o crédito foi satisfeito sem gerar mais gastos ao poder público”²⁴⁵.

²⁴³ “Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] III - a separação dos Poderes;”

²⁴⁴ PERES, Rubico Petroni Cardozo. **A desjudicialização da execução fiscal brasileira e o paradigma da eficiência. Dissertação de Mestrado.** Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Mestrado em Direito, Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2020, p. 14.

²⁴⁵ SILVA, Paulo Eduardo Alves da. MEDEIROS, Bernardo de Abreu. A “morte lenta” da execução fiscal: isso é necessariamente ruim?. In: CUNHA, Alexandre dos Santos. SILVA, Paulo Eduardo Alves da (org.). **Gestão e jurisdição: o caso da execução fiscal da União.** Brasília: Ipea, 2013, p. 35.

Outrossim, registre-se que a morosidade no trâmite das execuções fiscais acarreta a premiação dos devedores contumazes, que encontram maior facilidade em manipular a máquina judiciária com vistas a evadir-se do pagamento dos créditos tributários. Daí porque se pode concluir que a morosidade também contribui para a promoção da injustiça fiscal²⁴⁶.

Em oposição à morosidade do processo judicial executivo fiscal, dois grandes vetores se assomam como fundamentos que urgem pela inversão do paradigma atual: o princípio da razoável duração do processo, contido no art. 5º, inc. LXXVIII, da CF/88²⁴⁷, e o princípio da eficiência administrativa, insculpido no art. 37 da CF/88²⁴⁸. Ambos os princípios serão tratados com maior fôlego na próxima seção, quando serão analisados os métodos alternativos para a resolução de conflitos.

Por fim, merece menção um último fator que concorre para o baixo índice de recuperação dos créditos tributários através das execuções fiscais: o perfil dos devedores da dívida ativa tributária. Seguramente pode-se afirmar que a tendência, que diz respeito ao âmbito federal, pode ser replicada a nível estadual e municipal.

Jules Michelet Pereira Queiroz e Silva, valendo-se de estatísticas fornecidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), empreendeu atento exame em julho de 2016 quanto ao perfil dos devedores da dívida ativa tributária federal, acentuando que 75% do estoque da Dívida Ativa da União (DAU) são referentes aos Grandes Devedores (GDE) – aqueles cuja dívida perante o Fisco Federal supera os R\$ 15 milhões –, os quais representam somente 0,93% do número total de devedores²⁴⁹.

Daí porque é possível se afirmar que, se a concentração de rendas é uma das marcas do Brasil, o inverso, ao menos sob o ponto de vista tributário, também se revela verídico, pois a concentração de dívidas igualmente é uma marca do país.

²⁴⁶ MONTEIRO, Gabriel Antonio; GARCIA, Sílvia Marques. Protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa: aperfeiçoamento da execução fiscal. **Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito de Franca**, v. 3, n. 1, 2018, p. 214.

²⁴⁷ “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...] LXXVIII - a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

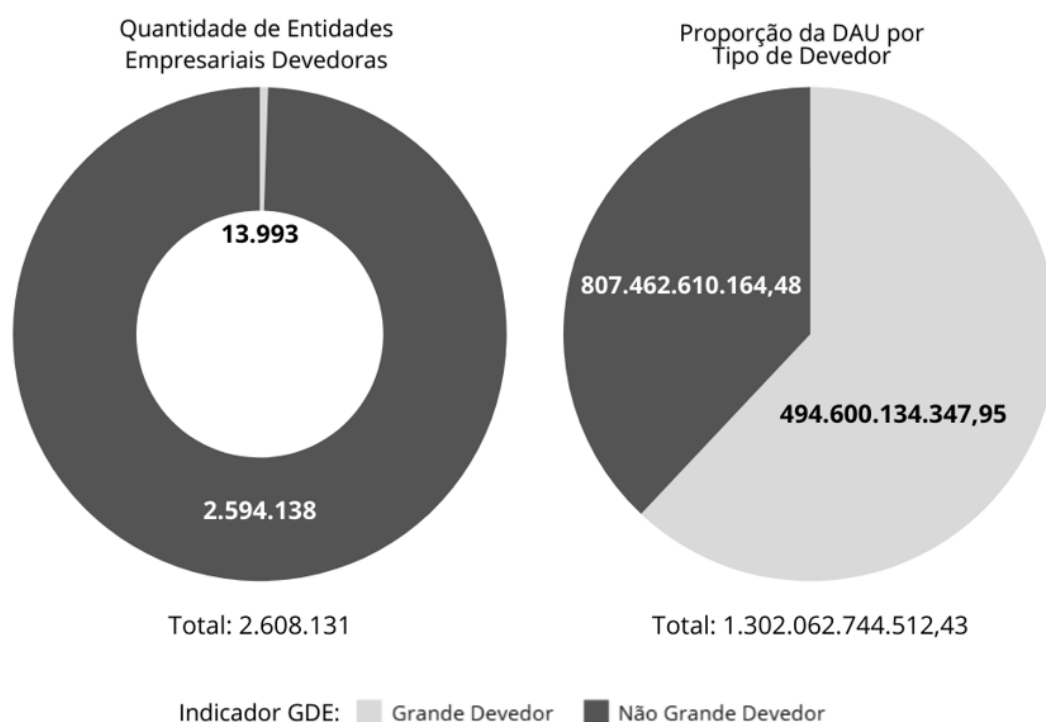
²⁴⁸ “Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]”

²⁴⁹ SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada**.

Brasília: Câmara dos Deputados, 2016, p. 6-9. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/b6309572-b79b-438c-b5f1-2ded353d8dbb>. Acesso em 05 jan. 2025.

Dados fornecidos pela PGFN em 2017 através da Nota PGFN/CDA nº 721/2017²⁵⁰ vão no mesmo sentido ao evidenciar que, das mais de 2,6 milhões de entidades empresariais com algum débito inscrito em DAU, 13 mil qualificam-se como GDE e são titulares de algo em torno de R\$ 800 bilhões em dívidas, do total aproximado de R\$ 1,3 trilhão. Noutros termos, um pequeno grupo que representa cerca de 0,5% do total das entidades empresariais detentoras de débitos tributários é responsável pelo pagamento de mais de 60% do total dos créditos inscritos em DAU.

Gráfico 3 – Perfil das entidades empresariais devedoras da Dívida Ativa da União.

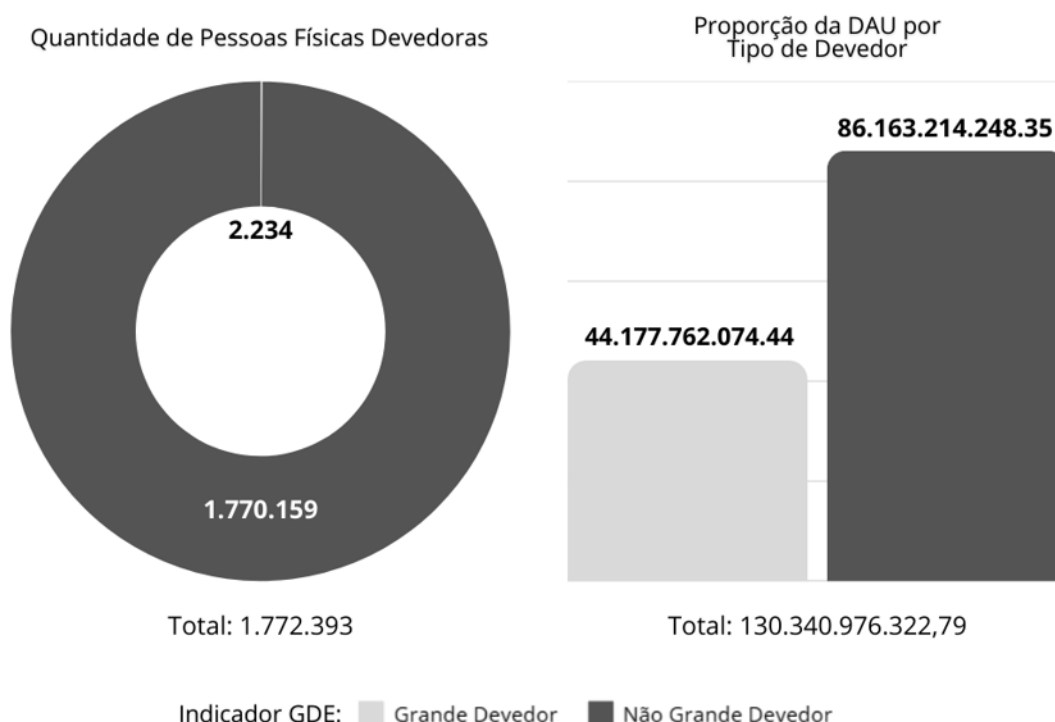


Fonte: autoria própria, com base na Nota PGFN/CDA nº 721/2017.

O panorama não é muito distinto no âmbito das pessoas físicas, em que há 2,2 mil devedores qualificados como GDE do total de 1,7 milhão de devedores, sendo que aqueles respondem por R\$ 44,1 bilhões do total aproximado de R\$ 130,3 bilhões. Isto é, os GDE pessoas físicas, que representam 0,1% do total dos devedores pessoa física, são responsáveis pelo pagamento de 33% do total dos créditos inscritos em DAU.

²⁵⁰ BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota PGFN/CDA nº 721/2017**. Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/nota-pgfn-cda-n-721-2017-analisa-endividamento-fiscal-em-2017.pdf>. Acesso em 05 jan. 2025.

Gráfico 4 - Perfil das pessoas físicas devedoras da Dívida Ativa da União.



Fonte: autoria própria, com base na Nota PGFN/CDA nº 721/2017.

Além do quadro envolvendo o papel dos GDE no âmbito do processo de cobrança judicial, Gustavo Afonso Santi Rossi constatou, em sede de pesquisa empírica, que os principais motivos que levam as pessoas jurídicas devedoras de tributos ao Município do Rio de Janeiro consistem em questões como: “má administração financeira ou falta de planejamento, inexistência de reservas, perda no faturamento, endividamento em linhas de crédito, crises financeiras e carga tributária”²⁵¹. Embora nenhum dos motivos se constituam como justificativas válidas para escusar-se do pagamento de tributos, infere-se que os fatores são situacionais e podem ser superados, tratando-se de motivos que poderiam ensejar a possibilidade de renegociação das dívidas – à exceção da justificativa “carga tributária”, por motivos óbvios.

Tal constatação é relevante porque indica que os devedores tributários brasileiros poderiam ser estimulados a efetuar o adimplemento de suas dívidas (o que geraria a resolução do processo de cobrança) caso houvesse formas mais flexíveis para que isso se desse.

²⁵¹ ROSSI, Gustavo Afonso Santi. **Dívida ativa tributária do município do Rio de Janeiro: um viés sobre o perfil dos sujeitos passivos inadimplentes**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 2016, p. 69.

Através das considerações traçadas anteriormente, pretendeu-se demonstrar que o panorama dos últimos anos envolvendo a cobrança do crédito tributário é tormentoso e não corresponde às expectativas de um sistema que pretenda recuperar a dívida ativa tributária de modo eficiente e em observância com o princípio da justiça fiscal.

Paralelamente, o diagnóstico envolvendo o contencioso tributário, assim compreendido como a totalidade do espectro envolvendo os litígios tributários (e não apenas o processo de cobrança do crédito em âmbito judicial), igualmente merece críticas e possui amplo espaço para aprimoramento. De antemão, os apontamentos anteriores relacionados à excessiva judicialização/litigância e à morosidade do desenrolar do processo de cobrança do crédito tributário pelas execuções fiscais também são aplicáveis ao contexto geral do contencioso tributário, seja sob o aspecto judicial, seja sob o aspecto administrativo. Porém, não são apenas esses os fatores que contribuíram para o surgimento do atual paradigma anárquico que rege o contencioso tributário brasileiro.

No segundo semestre do ano de 2022, o documento mais importante que se enveredou acerca da temática foi confeccionado pelo Senado Federal, tratando-se do Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional (CJADMTR), a qual foi capitaneada pela professora e Ministra do STJ Regina Helena Costa.²⁵²

O Relatório, que possui mais de mil páginas, destina-se à exibição exauriente do diagnóstico do contencioso tributário brasileiro. Seu resultado foi, além da realização de diversas audiências públicas e consultas ao público, a elaboração de mais de dez anteprojetos de leis relacionadas ao tema, com o intuito de se aperfeiçoar o desenvolvimento da litigância tributária atual. Trata-se de proposições legislativas de profundo impacto social e que poderiam reverter o atual cenário que permeia o contencioso tributário, estabelecendo *standards* que em muito contribuiriam para a eficiência administrativa do Estado e econômica dos Contribuintes. Antes de mencionar aquelas de maior pertinência para o presente estudo, cumpre-se tecer algumas considerações sobre o paradigma atual acerca do tema.

Para o presente estudo, a principal causa que justifica a sufocante litigiosidade tributária é a complexidade da legislação tributária. Carlos Otávio Ferreira de Almeida bem observa que “[...] a edição constante de normas legais e, sobretudo, infralegais por 5.598 entes federados

²⁵² BRASIL. Senado Federal. **Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional.** Brasília, 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/atividade/comissoes/comissao/2507/>. Acesso em 06 jan. 2025.

desafia a atuação dos contribuintes e seus consultores, frequentemente ameaçados pelo ambiente de insegurança que disso decorre.”²⁵³

Vale mencionar que a complexidade das normas não é prejudicial apenas os Contribuintes, que precisam organizar-se de forma incrivelmente eficiente para cumprir com suas obrigações tributárias e seus deveres instrumentais (por vezes, mediante a criação de um departamento interno robusto para esse exercício), como também às próprias Administrações Tributárias e Fazendas Públicas, que constantemente precisam empenhar esforços para acompanhar a conformidade às alterações legislativas que disciplinam a imposição tributária nos processos exacionais.

Isso sem contar as hipóteses em que a produção normativa tributária extravasa os limites previamente determinados pela lei e pela CF/88, ocasionando um cenário em que há questionamentos judiciais que podem ocasionar a declaração da ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos e leis tributários. Ressalte-se que esse panorama não se iniciou recentemente, razão pela qual Luciano Fuck acentua que “[...] é longa a tradição de leis tributárias que desprestigiam as disposições constitucionais e que precisam ser afastadas pelo Poder Judiciário”²⁵⁴

Um outro exemplo que acentua a complexidade das normas tributárias consiste na apontada “pulverização excessiva de tributos”, oriunda do modo que a União Federal exerce a competência tributária para instituir contribuições com o fito de burlar as regras constitucionais de repartição de receitas, conforme assinalado pelo professor Sérgio André Rocha²⁵⁵. De fato, ao analisar-se a materialidade da incidência tributário do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), constata-se que esta é idêntica àquela da Contribuição Social para o Lucro Líquido (CSLL). Isto é, embora se trate de tributos com materialidade idêntica e de competência do mesmo ente (União Federal), as regras jurídicas a eles aplicáveis são distintas, em contrassenso com a ideia de um sistema tributário simples.

Sob o ponto de vista econômico, estudo elaborado pela Ernest Young (EY) ao Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) indica que, em 2018, os valores a título de crédito tributário no âmbito da União Federal correspondiam a mais de R\$ 3,4 trilhões, enquanto as

²⁵³ DE ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 441-452, 2018, p. 443-444.

²⁵⁴ FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (coord.). **O Supremo por seus assessores**. São Paulo: Almedina, 2014. p. 19.

²⁵⁵ ROCHA, Sérgio André. **Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação**. ConJur, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao/>. Acesso em 02 jan. 2025.

receitas que ingressaram nos cofres públicos federais estavam por volta de R\$ 2,9 trilhões²⁵⁶. Ou seja, para o ano de 2018, as receitas públicas da União Federal foram inferiores ao montante dos créditos tributários federais em discussão judicial ou administrativa naquele ano.

Assinale-se que o estoque dos créditos tributários federais em discussão judicial ou administrativa apenas aumentou entre os anos de 2013 a 2018, período sobre o qual o referido estudo se debruçou, de modo que os citados \$ 3,4 milhões, à época, correspondiam à 50,4% do Produto Interno Bruto (PIB) do país²⁵⁷.

Em complemento ao cenário hipertrofiado de normas tributárias, deve-se mencionar que, historicamente, as Administrações Tributárias brasileiras adotam uma postura repressiva para alcançar maior efetividade na arrecadação dos créditos tributários, pautando-se sua atuação no poder do Estado em impor a observância de normas a partir da aplicação de penalidade e meios de coerção²⁵⁸.

Em linha com as considerações tecidas na seção anterior, não há dúvidas de que essa postura se relaciona, em certa medida, com a interpretação literal e ultrapassada dos princípios da supremacia e da indisponibilidade do interesse público. Como decorrência, proliferam-se as lavraturas de autuações para cobrança de créditos tributários e imposição de multas, que, a seu turno, são acompanhadas das defesas administrativas dos Contribuintes, instaurando-se os litígios tributários que, normalmente, não terão qualquer postura flexível por parte de seus litigantes.

Um dos estudos anexados ao Relatório Final da CJADMTR se constitui no “Diagnóstico do Contencioso Tributário” efetuado pela Associação Brasileira de Jurimetria (ABJ)²⁵⁹. Um dos pontos de tal estudo consistiu na realização de pesquisa qualitativa, empreendida através de questionário e entrevista a diversos profissionais que lidam com o contencioso tributário, por meio da qual se indagou aos respondentes se a estrutura do federalismo fiscal brasileiro contribui para a insegurança jurídica em matéria tributária. O resultado apontou que pelo menos a metade de cada um dos grupos dos participantes respondeu à indagação de modo afirmativo, como se vê da Gráfico 5 abaixo:

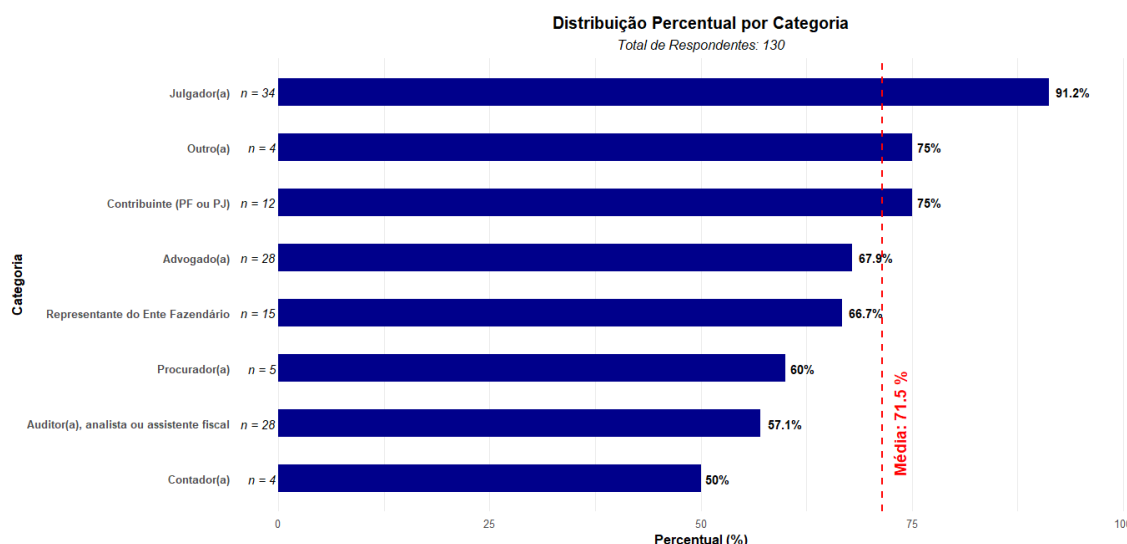
²⁵⁶ INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Ernest Young. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etco.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em 11 jan. 2025.

²⁵⁷ SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise econômica do contencioso tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) - Universidade de Brasília, Brasília, 2021, p. 23.

²⁵⁸ LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomez de. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os Contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, 2020, p. 62.

²⁵⁹ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em 11 jan. 2025, p. 48.

Gráfico 5 - Proporção de respondentes que entende que o federalismo fiscal contribui para insegurança jurídica em matéria tributária.



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados da Pesquisa Qualitativa Contencioso Administrativo da ABJ.

O resultado da pesquisa encontra-se em linha com as ponderações traçadas ao longo do presente estudo acerca das implicações advindas da fragmentação e pulverização do exercício da competência tributária.

Ressalte-se que o referido estudo também aponta que os longos prazos de tramitação dos processos envolvendo litígios tributários e a falta de transparência, confiança e cooperação nas relações entre o Fisco e os Contribuintes se constituem como fatores que estimulam a litigiosidade tributária²⁶⁰.

Simultaneamente ao estudo efetuado pela ABJ, o CNJ e o Insper elaboraram o seu próprio “Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro”²⁶¹. Aludido documento, a partir de dados quantitativos, sugere, em consonância com as observações anteriormente traçadas, que “a sistemática de cobrança de créditos tributários através por meio de execução

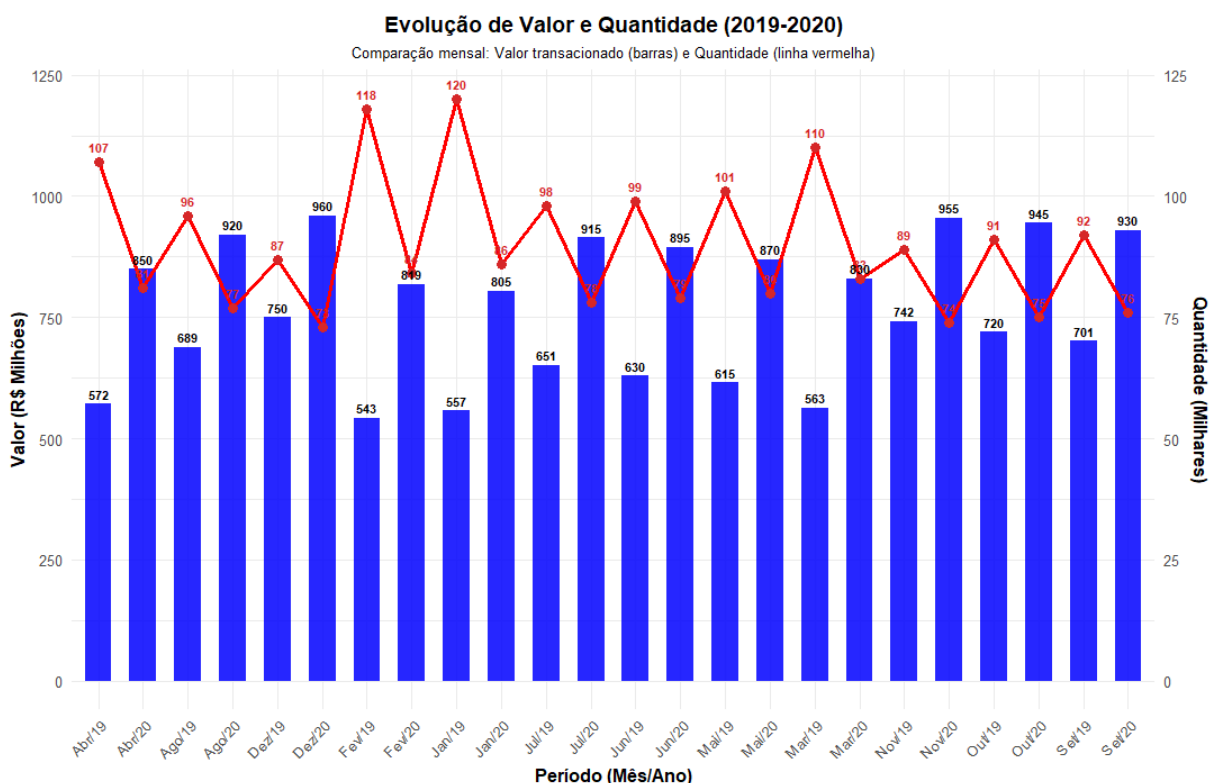
²⁶⁰ ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em 11 jan. 2025, p. 98-100.

²⁶¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Insper. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202412-final.pdf>. Acesso em 01 fev. 2025.

fiscal possui baixíssima eficácia, considerando tanto o baixo percentual de débitos garantidos quanto o baixo índice de extinção da execução pela satisfação do débito [...]”²⁶².

Com relação ao contencioso administrativo federal, apenas a título de demonstrar o elevado acervo de processos envolvendo matérias tributárias, confira-se a evolução do acervo processual do CARF, conforme dados abertos fornecidos pelo órgão:

Gráfico 6 – Evolução do acervo processual do CARF por valor e quantidade.



Fonte: Elaboração própria, a partir de dados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.²⁶³

Conclui-se que o panorama atual envolvendo os litígios tributários tem como resultado o emperramento do desenvolvimento econômico e social do país, a sobrecarga do Poder Judiciário, a insegurança jurídica, o aumento no tempo de resolução dos processos, o afastamento de investimentos externos no país e o deterioramento da relação entre Fisco e Contribuinte²⁶⁴.

²⁶² BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Insper. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202412-final.pdf>. Acesso em 01 fev. 2025.

²⁶³ Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202412-final.pdf>. Acesso em 01 fev. 2025.

²⁶⁴ BALDIVIESO, Pablo Enrique Carneiro. Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insper/CNJ 2022. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, v. 34, n. 2, 2022, p. 115.

A partir das pesquisas efetuadas pela ABJ, CNJ e Insper, um dos anteprojetos de lei que a CJADMTR elaborou consiste no “Anteprojeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária”²⁶⁵, cuja proposta promove uma série de alterações no CTN a partir de três eixos, abaixo discriminados:

(i) alterações voltadas à prevenção de conflitos tributários, como o mandamento direcionado ao estabelecimento de programas de conformidade e à facilitação da autorregularização; (ii) alterações voltadas ao estímulo à adoção de soluções consensuais em litígios tributários, incluindo a desjudicialização dos processos tributários; e (iii) alterações com vistas à harmonização das normas relativas ao processo administrativo tributário, como forma de fortalecer o contencioso administrativo por meio da previsão de garantias mínimas a serem observadas por todas as esferas da Federação.²⁶⁶

Note-se que essa proposta teria o condão de estabelecer novas “normas gerais” em matéria tributária, aplicáveis não apenas no âmbito da União Federal, mas em todos os níveis federativos, evidenciando-se como uma proposição legislativa com amplo potencial de produção de efeitos positivos no presente contexto.

Outra proposição relevante elaborada no âmbito da CJADMTR consiste no “Anteprojeto de lei de Mediação Tributária da União”.²⁶⁷ É evidente que a proposição foi orientada a partir das balizas traçadas pela publicação da Lei nº 13.988/2020, que dispõe sobre a transação tributária²⁶⁸ e busca incrementar a autocomposição dos litígios tributários como forma de mingua-los, como se nota da sua exposição de motivos:

11. A mediação visa à redução do estoque de litígios judiciais, mas, também, objetiva evitá-los. Isto porque, além de ser viabilizada na fase administrativa, poderá ser implementada no curso do procedimento fiscal, ou seja, antes do início do contencioso administrativo. E para além desta fase, o projeto de lei permite sua realização no contencioso administrativo tributário, na inscrição em dívida ativa e no contencioso judicial tributário. Logo, nota-se que todo o percurso do crédito tributário, mesmo antes de sua formalização, será alcançado por tal instituto. Neste contexto, cabe realçar que poderá ser requerida tanto pelo sujeito passivo, como pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.²⁶⁹

²⁶⁵ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199183&ts=1739565013182&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

²⁶⁶ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199183&ts=1739565013182&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

²⁶⁷ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.485/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199090&ts=1720562049241&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

²⁶⁸ BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 14.04.2020 – Ed. extra.

²⁶⁹ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.485/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199090&ts=1720562049241&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

Por fim, salienta-se que a CJADMTR, similarmente à proposição anterior atinente à mediação tributária, elaborou o “Anteprojeto de lei ordinária de arbitragem em matéria tributária e aduaneira.”²⁷⁰ A justificação e pertinência do anteprojeto podem ser bem sintetizados a partir do seguinte excerto da exposição de seus motivos:

30. A presente proposição visa autorizar de forma ampla a submissão de controvérsias tributárias e aduaneiras à arbitragem, mais uma porta para a solução dos litígios, em paralelo ao contencioso administrativo, ao judicial, à transação e à mediação. Deste modo, contribuirá, sobremaneira, para a racionalização do contencioso de forma técnica, garantidora de prévio e expresse consenso por ato administrativo autorizador e formalização pelas partes de compromisso arbitral em que se observem os princípios da ampla defesa, do devido processo legal e do sistema vigente de precedentes vinculantes.

Por todo o exposto, extrai-se que são abundantes os trabalhos e análises envolvendo o diagnóstico do contencioso tributário brasileiro, prevalecendo-se de forma unívoca a percepção de que o seu desenvolvimento histórico foi marcado por uma postura rígida das partes, não deixando margem para qualquer tentativa de consensualidade na resolução de tais litígios, ocasionando um estoque elevado acerca de processos judiciais e administrativos que discutem litígios tributário. Assim, tem-se que o cenário descrito na presente seção acerca da excessiva litigiosidade tributária não se compatibiliza com os princípios norteadores da CF/88, sendo imperioso o desenvolvimento de saídas que possam atenuar o desgastante panorama de ineficiência e injustiça que permeia os litígios tributários, dentre as quais se destaca o emprego de métodos alternativos para solução de conflitos, os quais serão abordados na próxima seção.

3. MÉTODOS ALTERNATIVOS PARA A SOLUÇÃO DE LITÍGIOS TRIBUTÁRIOS.

3.1. Os métodos alternativos para a solução de litígios previstos na legislação brasileira.

A presente seção será iniciada com a análise acerca dos métodos alternativos para a solução de litígios previstos na legislação brasileira. Para que isso seja possível, primeiramente será delimitado o conceito e alcance de tais métodos. Ademais, discorrer-se-á acerca da criação desses métodos e sua razão de ser. Por fim, será traçado o estado da arte no que tange ao emprego dos métodos alternativos na legislação brasileira e a postura do Poder Judiciário com relação a eles, inclusive à luz da tendência relacionada ao termo “Justiça Multiportas”.

²⁷⁰ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.486/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199093&ts=1723039755268&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

A ideia subjacente à expressão “método alternativo para a resolução de litígios” pressupõe a existência de que há um “método usual para a resolução de litígios”, que é anterior àquele. Parte-se da premissa de que há um “curso natural” – ou pelo menos pré-disposto – a ser seguido para a resolução de um litígio. É como se, com o surgimento deste, houvesse um procedimento previamente delineado para que o litígio se desenvolva e chegue a um termo. Para a presente análise, a expressão também equivale ao termo “meios alternativos de solução de conflitos” e suas variações.

De fato, o Estado Democrático de Direito, fundado em valores de ordem axiológica, erige determinados interesses que merecem uma proteção adicional, alçando-os a uma condição normativa em que o Estado poderá ser demandado para preservá-los, especialmente, mas não exclusivamente, mediante o acionamento do Poder Judiciário, que tem como função precípua a efetivação da tutela jurisdicional, sendo que os Poderes Legislativo e Executivo a exercem de forma secundária.

Naturalmente, o Estado tem de estabelecer procedimentos e ritos prévios com vistas a racionalizar o exercício da atividade jurisdicional, de modo que sejam conferidos parâmetros mínimos de coesão e logicidade às normas que regerão o desenrolar dos litígios submetidos à sua apreciação. Porém, isso não significa que os procedimentos prévios não poderão sofrer exceções ou que determinados litígios, em razão de sua especificidade, sejam submetidos a outros procedimentos.

No ordenamento jurídico pátrio, parece ser essa a inteligência do *caput* do art. 318 do Código de Processo Civil (CPC) de 2015 (Lei nº 13.105/2015)²⁷¹, em que se prevê, em regra, a adoção do um procedimento comum para a tutela jurisdicional, mas apenas se não houver disposição em contrário no próprio CPC ou em outra lei. De modo exemplificativo, tem-se a já abordada Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/1980), a qual fixa um procedimento especial para o processamento das execuções fiscais, sendo o CPC aplicável apenas de forma subsidiária. Saliente-se que o próprio CPC, no parágrafo único do retrocitado art. 318, estabelece que o procedimento comum será aplicado subsidiariamente aos demais procedimentos especiais e ao processo de execução²⁷².

Anote-se que a subsidiariedade do procedimento comum se compreende com o sentido de que as normas nele previstas devem auxiliar e corroborar a compreensão das normas

²⁷¹ “Art. 318. Aplica-se a todas as causas o procedimento comum, salvo disposição em contrário deste Código ou de lei.”

²⁷² “Parágrafo único. O procedimento comum aplica-se subsidiariamente aos demais procedimentos especiais e ao processo de execução.”

previstas nos procedimentos especiais e no processo de execução para que eventuais lacunas sejam preenchidas, partindo-se do pressuposto da compatibilidade entre tais normas²⁷³. Perceba-se que a subsidiariedade não preceitua que as normas do procedimento comum se sobrepõem às normas dos demais procedimentos ou do processo de execução, mas tão somente que possuirão o efeito integrativo quando do surgimento de possíveis dúvidas quanto à aplicação e interpretação de normas de tais procedimentos. Isso se dá porque, caso contrário, haveria um verdadeiro “império do procedimento comum”, que contrasta com o pressuposto traçado anteriormente acerca da necessidade de se admitir a possibilidade de haver certos litígios que demandem a adoção de procedimentos específicos e pré-moldados que buscarão contribuir para a prestação jurisdicional mais efetiva, como, em tese, deveria ocorrer com o rito das execuções fiscais.

Porém, ressalte-se que a “alternatividade” da qual se pretende referir não diz respeito somente à mera existência de procedimentos especiais em si que diferem de um procedimento comum, pois essa é uma decorrência natural de um sistema jurisdicional que abarca as peculiaridades da mais variada gama de litígios. Acentue-se que, por outro lado, não é recomendável a criação exacerbada de procedimentos especiais, sob pena de tonar o sistema inoperável e demasiado complexo. Nessa linha, em estudo voltado especificamente à justificação teórica dos procedimentos especiais, Adroaldo Furtado Fabrício delimitou que não se pode condenar tais procedimentos ao desaparecimento, impondo-se uma criteriosa seleção de litígios para os quais o procedimento ordinário seria inadequado.²⁷⁴

Sob outro ângulo, a doutrina norte-estadunidense se enveredou sobre o tema da resolução de litígios a partir do pressuposto de que a “alternatividade” relaciona-se com a possibilidade de que as soluções para o conflito se deem em um ambiente alheio ao Poder Judiciário. Antes da virada do século XXI, Robert H. Mnookin já antecipava que as práticas alternativas para a resolução de litígios (*Alternative dispute resolution* – ADR) consistem em um conjunto de práticas e técnicas voltadas a proporcionar a resolução de disputas legais para além das Cortes Judiciais²⁷⁵.

Ainda antes, em 1985, Harry T. Edwards debruçou-se sobre o tema e afirmou categoricamente que, no âmbito dos Estados Unidos, havia um aumento, sobretudo nos dez

²⁷³ BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Vol. 2: procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 44.

²⁷⁴ FABRÍCIO, Adroaldo Furtado. Justificação teórica dos procedimentos especiais. **Revista Forense**, v. 330, 2003, p. 15.

²⁷⁵ Do original: “*Alternative dispute resolution (ADR) refers to a set of practices and techniques aimed at permitting the resolution of legal disputes outside the courts.*” MNOOKIN, Robert H. *Alternative dispute resolution*. **Harvard Law School**, 1998, p. 01.

anos anteriores ao estudo, das críticas sobre a ineficiência e injustiça do Poder Judiciário daquele país, cenário esse que fortaleceu a busca pelo implemento de meios alternativos ao Judiciário para a resolução de litígios²⁷⁶. Em antecipação, compartilha-se do entendimento de que a mesma observação pode ser tecida no atual contexto brasileiro no que se refere ao emprego de meios alternativos para os litígios tributários, tendo em vista que o cenário se modificou profundamente na última década, como será visto mais à frente.

Sublinhe-se, por derradeiro, que data de 1925 a primeira legislação norte-americana que previu um desses meios alternativos (a arbitragem) e estabeleceu os seus contornos, o *Federal Arbitration Act* (FAA), como acentuou Mary A. Bedikian²⁷⁷. Ou seja, há exatamente um século os cidadãos estadunidenses já contavam com instrumentos alheios ao Poder Judiciário para a resolução de contendas.

De forma similar, a doutrina nacional mais recentemente trilhou o mesmo caminho para reconhecer que não cabe somente ao Poder Judiciário o papel exclusivo de solucionar litígios, havendo outros meios extrajudiciais pelos quais as partes envolvidas podem buscar a satisfação de seus interesses.²⁷⁸ Passou-se a explorar, com maior ênfase, a disseminação de métodos alternativos ao Judiciário para a resolução de conflitos.

Assim, denota-se que os métodos alternativos para a resolução de litígios podem ser compreendidos tanto sob a perspectiva acerca da possibilidade de se existir procedimentos especiais para a adoção da melhor controvérsia de um conflito (ao invés de se seguir um procedimento ordinário), como também sob a perspectiva acerca da possibilidade de composição dos conflitos para além do espectro de atuação do Poder Judiciário. Em outros termos, a “alternatividade” abordada no presente trabalho diz respeito à viabilidade de se solucionar conflitos tributários a partir de métodos que ultrapassam os instrumentos legais tradicionalmente empregados para tanto, dentro ou fora do ambiente do Poder Judiciário.

²⁷⁶ Original: “The Alternative Dispute Resolution (ADR) movement has seen an extraordinary transformation in the last ten years. Little more than a decade ago, only a handful of scholars and attorneys perceived the need for alternatives to litigation. The ADR idea was seen as nothing more than a hobbyhorse for a few offbeat scholars. Today, with the rise of public complaints about the inefficiencies and injustices of our traditional court systems, the ADR movement has attracted a bandwagon following of adherents. ADR is no longer shackled with the reputation of a cult movement”. EDWARDS, Harry T. *Alternative dispute resolution: Panacea or anathema*. **Harv. L. Rev.**, v. 99, p. 668, 1985, p. 668.

²⁷⁷ Original: “Arbitration is regulated by federal legislation. 12 Passed in 1925, the *Federal Arbitration Act* (FAA) provides several procedural mechanisms to ensure that arbitration agreements are properly enforced. These procedural mechanisms include motions to stay 13 and motions to compel”. BEDIKIAN, Mary A. *Alternative Dispute Resolution*. **Wayne L. Rev.**, v. 55, 2009, p. 25.

²⁷⁸ TARTUCE, Fernanda; GABBAY, Daniela Monteiro; FALECK, Diego. **Meios alternativos de solução de conflitos**. Editora FGV, 2014, p. 09-10.

Diante disso, conceitua-se os métodos alternativos para a resolução de litígios como institutos previstos pela legislação que possuem o escopo de dirimir conflitos mediante o emprego de práticas e táticas que incitem as partes a alcançar a melhor saída ao litígio por um caminho mais efetivo, célere e que não necessariamente siga um procedimento inflexível e convencional, seja no âmbito interno ou externo do Poder Judiciário, especialmente a partir dos ideais de autocomposição e consensualidade. Veja-se que tal conceito não exclui o papel do Poder Judiciário no âmbito de tais meios de resolução de conflitos, mas tão somente o orienta a acompanhar e estimular os anseios das partes em resolver-se o conflito de um modo mais flexível e maleável.

Pertinente, a esse respeito, a ponderação de Alberto Nogueira quando afirma que, no curso da história, todos os juízes exerceram a mesma função de julgar, mas o papel que assumiram sempre se modificou em cada época.²⁷⁹ Argumenta-se que o momento atual é justamente uma de tais épocas em que o papel do juiz seja ressignificado, principalmente em âmbito tributário.

Tendo tais considerações à vista, a presente análise aponta que o principal traço dos meios alternativos para a solução de litígios diz respeito à sua aproximação com as noções de autocomposição e consensualidade entre as partes. Essas noções, que se amparam no pressuposto de que as próprias partes, entre elas ou com a mera colaboração de terceiro, podem encontrar a melhor saída ao conflito, contrapõem-se à noção de heterocomposição, em que os litígios são solucionados através de composição adversarial, em que as partes terceirizam a resolução do conflito a um terceiro imparcial, como é o caso do Poder Judiciário²⁸⁰.

A criação de tais meios alternativos pretende concretizar o ideal de justiça e possibilitar que os seus resultados possam ser alcançados de modo célere, satisfazendo-se ambas as partes envolvidas em um conflito²⁸¹. A esse respeito, vale mencionar que, de fato, o Poder Judiciário é a faceta do Estado que tem como função primordial a atividade jurisdicional e, por consequência, a promoção da justiça.

No entanto, o acesso à justiça não equivale ao acesso ao Poder Judiciário, sendo que este se configura como apenas uma das instituições estatais que constitui o sistema de justiça²⁸².

²⁷⁹ NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na Arena Jurídica: ataque e defesa**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 74.

²⁸⁰ GIL, Alan Junqueira. **Mecanismos alternativos de resolução de conflitos: a solução para a garantia do acesso à justiça**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2020, p. 95.

²⁸¹ LUZ, Eduardo Silva. Métodos alternativos de resolução de conflitos e a problemática do acesso a justiça em face da cultura do litígio. **Interfaces Científicas-Direito**, v. 6, n. 1, p. 9-22, 2017, p. 11.

²⁸² SADEK, Maria Tereza Aina. Acesso à justiça: porta de entrada para a inclusão social. In LIVIANU, R. (coord.). **Justiça, cidadania e democracia**. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisa Social, 2009. pp. 170-180, p. 175.

Significa dizer que ao cidadão é lícito buscar outros meios além do Judiciário, desde que previstos no ordenamento jurídico, que possam vir a concretizar seus direitos. Noutro giro, também não se pretende afastar ou tolher o direito de cada cidadão recorrer ao Judiciário, à luz do princípio da inafastabilidade da jurisdição, em linha com o que foi delineado na seção anterior quanto à sua prevalência sobre posicionamentos que tendem a menosprezá-lo.

Nada obstante, se a todos é garantido o livre acesso ao Judiciário, não se pode afirmar o mesmo quando se averigua se todos os que ingressam nesse Poder efetivamente alcançam a justiça – assim compreendida como uma prestação jurisdicional que tenha o condão de oferecer uma tutela satisfatória e célere. E é exatamente por isso que se passou a afirmar que acionar o Judiciário é fácil, de modo que o problema se encontra em obter a tutela jurisdicional efetiva, diante da vultosa quantidade de processos que abarrotam o acervo desse Poder²⁸³.

Com efeito, o princípio da inafastabilidade da tutela jurisdicional esvazia-se se esta não é prestada de forma a amparar com comprometimento os direitos postos sob o pálio do Poder Judiciário. Muito mais do que garantir que cada cidadão possa simplesmente provocar tal Poder, o racional por trás do princípio da inafastabilidade é no sentido de que os indivíduos possam usufruir de uma prestação jurisdicional exauriente em um tempo razoável, em linha com as balizas que norteiam o Estado Democrático de Direito. Não é por outro motivo que José Afonso da Silva arremata que, se o acesso ao Poder Judiciário se resumisse apenas a uma acepção institucional (o direito de recorrer à Justiça em busca da solução de um conflito de interesse), seu significado seria de “enorme pobreza valorativa”²⁸⁴.

Além da morosidade, outro fator que contribuiu para o descrédito do Poder Judiciário como a única instituição que pode concretizar os ideais de justiça consiste na judicialização excessiva, amplamente abordada na seção anterior. A soma de tais fatores tem como resultado o aumento das despesas públicas com a Justiça. Afinal, a litigância gera custos que não são parcos. Números do CNJ evidenciam que as despesas do Poder Judiciário para o ano de 2023 chegaram à monta de R\$ 132,8 bilhões, representando por volta de 1,2% do PIB do país²⁸⁵. É bem verdade que R\$ 68,74 bilhões, valor equivalente a pouco mais da metade (52%) do valor total gasto, foi custeado mediante receitas do próprio Poder Judiciário²⁸⁶.

²⁸³ DE CAMPOS, Gabriela Castro; ZANFERDINI, Flavia de Almeida Montingelli. Jurisdição voluntária: meio alternativo de resolução de conflitos capaz de aumentar o acesso da coletividade ao judiciário. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania**. v. 7, n. 7, p. 637-652, 2020, p. 639.

²⁸⁴ DA SILVA, José Afonso. Acesso à justiça e cidadania. **Revista de direito administrativo**, v. 216, p. 9-23, 1999, p. 09.

²⁸⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2024**. Brasília, 2024. p. 24. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/02/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 02 fev. 2025.

²⁸⁶ Ibidem.

Entretanto, os valores referentes às receitas arrecadadas pelo Poder Judiciário não podem ser vistos como valores que tornariam as despesas do Judiciário “menores”, como se se estivesse diante de um balanço patrimonial e isso conduzisse a uma ideia de que o Poder Judiciário sustenta boa parte de suas despesas (não se trata de um cálculo envolvendo crédito e débito). Pelo contrário, os valores arrecadados pelo Poder Judiciário que custearam o exercício da atividade judicante representam nada mais do que um acréscimo ao gasto despendido pela sociedade brasileira, pois tais receitas advieram justamente do pagamento de taxas judiciárias, *causa mortis* em inventários, arrolamentos judiciais e valores recuperados através de execução fiscal e previdenciária (ou seja, dos próprios cidadãos).

Nesse contexto, Ivan Martins Tristão e Zulmar Fachin anotam que o advento dos métodos alternativos para a resolução de litígios surge a partir do pressuposto de que o monopólio exercido pelo Poder Judiciário não deve ser a única opção para promover a pacificação social mediante a resolução de conflitos, tendo em conta que a concretização da democracia demanda que o indivíduo possa escolher outros meios legítimos, atendendo-se aos anseios da sociedade²⁸⁷.

À vista do surgimento dos métodos alternativos para a resolução de litígios, considera-se pertinente a ponderação de Leonardo Carneiro da Cunha de que os métodos alternativos se revestem como métodos integrativos ao Poder Judiciário (e não alheios a este), formando um sistema de justiça multiportas²⁸⁸. E isso se justifica porque, conforme adiantado alhures, o Poder Judiciário também possui um papel relevante a exercer no âmbito da efetivação da tutela jurisdicional ao desincentivar a litigância excessiva e promover a busca por meios eficazes de resolução de conflitos.

Sobre a noção que circunda o termo Justiça Multiportas, acentue-se que este se compatibiliza perfeitamente com o advento dos meios alternativos de solução de conflitos. Em artigo seminal sobre o tema, Fredie Didier Jr. e Leandro Fernandez anotam que a expressão “Justiça Multiportas” se origina de palestra proferida em 1976 por Frank Sander, na qual o jurista estadunidense percebeu os benefícios de se criar, no âmbito de um dado tribunal, uma espécie de saguão em que o servidor efetuará uma triagem para direcionar as partes litigantes para a “[...] porta mais adequada para a solução do conflito, considerando critérios como a

²⁸⁷ TRISTÃO, Ivan Martins; FACHIN, Zulmar. O acesso à justiça como direito fundamental e a construção da democracia pelos meios alternativos de solução de conflitos. *Scientia Iuris*, v. 13, p. 47-64, 2009, p. 48.

²⁸⁸ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense: 2020, p. 637.

natureza da controvérsia, a relação entre as partes, a dimensão econômica dos direitos envolvidos, os custos e o tempo exigidos para a solução do caso.”²⁸⁹

Ao envisionar esse modelo, a doutrina passou a contemplar um modelo de jurisdição que não se apegasse de forma estrita a determinada “porta”, reconhecendo que o percurso para se alcançar a justiça pode ter várias rotas. Passou-se a admitir, então, que não há um método único e imutável para se dirimir conflitos.

A pertinência da adoção de um sistema de Justiça Multiportas se acentua ao levar-se em conta a mencionada judicialização excessiva que assola o Poder Judiciário. Ao referir-se sobre o fenômeno, Flávia de Almeida Montingelli Zanferdini anota que, hodiernamente, as relações pessoais como um todo encontram-se judicializadas, sendo que algumas delas eram antes solucionadas em outras esferas, conjuntura essa que legitima a busca por outros meios de pacificação social, à vista da promoção do bem-estar geral da sociedade²⁹⁰.

É importante mencionar, conforme salientam Rebecca Lemos Igreja e Talita Tatiana Dias Rampin, a existência de uma pluralidade de sentidos de justiça e de direitos, de modo que o verdadeiro acesso à justiça requer a especificação do debate nos mais variados contextos, nos quais a sua efetivação dependerá de diversos fatores, de modo que a garantia ao acesso à justiça não deve se prestar tão somente como um movimento de institucionalização, “mas também como uma transformação do espaço jurídico, onde a justiça é executada”.²⁹¹

Nesse quadro, a noção de Justiça Multiportas revela-se como a efetivação da garantia do livre acesso à justiça, pois fornece ao cidadão um vasto repertório de métodos que podem ser escolhidos a partir da sua aptidão para melhor equacionar controvérsias.

Uma última consideração a ser tecida sobre a Justiça Multiportas diz respeito à adequação desta à realidade brasileira e, sobretudo, ao ambiente público, pois não há restrição de temas ou de sujeitos de direito envolvidos nas mais variadas contendas que poderiam albergar-se sobre a noção, pois se trata de um sistema abrangente e que alcança uma ampla variedade de conflitos, consoante lição de Leonardo Carneiro da Cunha²⁹².

²⁸⁹ DIDIER JÚNIOR, Fredie. FERNANDEZ, Leandro. O sistema brasileiro de justiça multiportas como um sistema auto-organizado: interação, integração e seus institutos catalisadores. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, nº 88, abr./jun. 2023, p. 168.

²⁹⁰ MONTINGELLI ZANFERDINI, F. de A. Desjudicializar conflitos: uma necessária releitura do acesso à justiça. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 17, n. 2, p. 237-253, 2012. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/3970>. Acesso em: 30 jan. 2025, p. 241.

²⁹¹ IGREJA, Rebecca Lemos; RAMPIN, Talita Tatiana Dias. Acesso à justiça: um debate inacabado. **Suprema-Revista de Estudos Constitucionais**, v. 1, n. 2, p. 191-220, 2021, p. 196 e 214.

²⁹² DA CUNHA, Leonardo Carneiro. Justiça multiportas: mediação, conciliação e arbitragem no Brasil. **Revista ANEP de Direito Processual**, v. 1, n. 1, p. 140-162, 2020, p. 143.

Não há dúvidas, por todo o arrazoado, de que a implantação de um ideal de Justiça Multiportas se compatibiliza com os ditames de um Estado Democrático de Direito e se coaduna com a confirmação do efetivo acesso à justiça. A seguir, pretende-se demonstrar que a Justiça Multiportas já é realidade no contexto do ordenamento jurídico pátrio de um modo geral e a sua efetivação se dá mediante os mais diversos métodos alternativos para a solução de litígios.

O legislador ordinário incluiu, como norma fundamental do processo civil, os preceitos contidos nos §§ 2º e 3º, do art. 3º, do CPC²⁹³, os quais determinam, respectivamente, que a solução consensual dos conflitos será promovida, sempre que possível, pelo Estado, e que a mediação, a conciliação e os métodos alternativos de solução de conflitos deverão ser estimulados por todos os atores processuais, inclusive no curso de processos judiciais.

Sublinhe-se a amplitude dos dispositivos e o seu caráter geral e irrestrito, a evidenciar a importância conferida a tais preceitos pelo legislador. De se intuir, à vista dessa premissa, que eventual interpretação desses dispositivos não deve ser restritiva e literal, mas sim sistemática, considerando que a teleologia da norma foi a de incentivar, sem restrições e sempre que possível, a adoção de meios alternativos para a solução de controvérsias, inclusive no âmbito do próprio Poder Judiciário.

Por essa razão, infere-se que o CPC de 2015 veio a conferir certa prevalência da consensualidade sobre a litigiosidade no âmbito da resolução de conflitos, privilegiando-se aquela ao estabelecer que o estímulo à autocomposição é um dos vetores do sistema processual civil brasileiro.

João Luiz Lessa Neto arrazoa que um forte indício dessa percepção consiste na divisão do procedimento comum pelo CPC em duas fases, sendo a primeira marcada por um esforço em se compor a disputa através de modo consensual, enquanto a segunda, litigiosa, será instaurada apenas em caso de insucesso da primeira²⁹⁴.

De modo semelhante, Bruno Garcia Redondo indica que há uma tendência no Direito brasileiro contemporâneo em apostar, com maior ênfase, no desenvolvimento de práticas e técnicas que visem aprimorar e desenvolver mecanismos que promovam a autocomposição de

²⁹³ “Art. 3º. [...] § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.

§ 3º A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.”

²⁹⁴ NETO, João Luiz Lessa. O novo CPC adotou o modelo multiportas!!! E agora. **Revista dos Tribunais Online**, v. 244, p. 427-441, 2015, p. 430.

litígios, especialmente à vista da máxima de que a solução negociada costuma trazer maior satisfação do que qualquer solução forçada.²⁹⁵

A despeito dessa tendência do CPC em privilegiar a autocomposição, as estatísticas colhidas pelo CNJ expostas na seção anterior sinalizam o contrário desde o seu advento: o aumento constante do número de processos judiciais no Brasil, tanto sob o ponto de vista do volume total (Gráfico 1), como sob o ponto de vista *per capita* (Gráfico 2). Por tal razão, assume-se que, por mais que o direito positivo realmente possua disposições legais que pretendam induzir os atores judiciais a prezarem pela autocomposição e pela desjudicialização, ainda não há a efetiva assimilação dos benefícios que seriam advindos desses expedientes ou o incentivo para a sua disseminação. Em acréscimo, a doutrina arrazoa que esse pode ser um reflexo do perfil emocional dos brasileiros, que “tendem a ser impulsivos, ansiosos e demonstram muito facilmente seus sentimentos e receios [...]”²⁹⁶.

Some-se a isso a notória desproporcionalidade entre o número de processos judiciais em trâmite no Poder Judiciário brasileiro e o de magistrados e servidores públicos disponíveis que possuem como atribuição a gestão do acervo judicial²⁹⁷. Inclusive, tal sobrecarga interfere negativamente na qualidade de vida dos servidores públicos do Judiciário, pois o volume colossal de processos tem como consequência a piora nas condições de trabalho dos servidores públicos vinculados ao Judiciário.

Frise-se que, atualmente, não basta que seja privilegiada a “alternatividade” dos meios para a resolução dos litígios, sendo igualmente relevante que seja respeitada a escolha das partes e a garantia de que ela seja feita em igualdade de condições, em respeito aos princípios da autonomia da vontade e da decisão informada, os quais se encontram insculpidos no art. 166

²⁹⁵ REDONDO, Bruno Garcia. Conciliação e mediação. In: WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Temas essenciais do novo CPC: análise das principais alterações do sistema processual civil brasileiro**. São Paulo: RT, 2016, p. 219-226, p. 219.

²⁹⁶ GABRIEL, Anderson de Paiva. MOOG, Maria Eduarda. **A arbitragem como mecanismo indutor à resolução consensual de litígios**. Jota, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas-acervo/juiz-hermes/a-arbitragem-como-mecanismo-indutor-a-resolucao-consensual-de-litigios#.ednref22>. Acesso em 14 jan. 2025.

²⁹⁷ TEIXEIRA, Milena Gomes Francisco. **Acesso à justiça e litigância habitual: meios consensuais adequados e incentivos eficazes**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2023, p. 94.

do CPC²⁹⁸, para que haja a sua compatibilização com a adequação do método selecionado²⁹⁹. Nesse aspecto, saliente-se a lição de Paula Costa e Silva:

[A] única relação que, num Estado de Direito, pode legitimamente existir é uma relação de adequação. A mediação e a conciliação serão modos legítimos de resolução de conflitos se forem os modos adequados de resolução desses conflitos. Esta observação não é inconsequente, pois ela repercute efeitos sobre a compatibilidade constitucional de soluções que impliquem a criação de entraves processuais ou desvantagens patrimoniais no acesso aos tribunais.³⁰⁰

Os principais meios alternativos para a resolução de conflitos previstos na legislação brasileira que serão abordados pelo presente estudo são a mediação, a conciliação, a arbitragem e a transação, pois são os que possuem maior premência no âmbito do ordenamento jurídico.

Além deles, registramos pontualmente a existência da negociação, a qual se constitui como “[...] o conjunto de atos que visam a solução de conflitos das mais variadas espécies, como os conflitos pessoais, profissionais, políticos, diplomáticos, familiares, jurídicos, trabalhistas, empresariais, comerciais etc.”.³⁰¹ Todavia, até recentemente não havia amparo normativo no contexto brasileiro que apontasse a negociação como um método para a resolução de litígios autônomo, lacuna essa que foi preenchida recentemente pela publicação do Decreto nº 12.091, de 03 de julho de 2024³⁰².

Segundo o art. 2º, inciso II, do citado decreto, a negociação configura-se como uma técnica de resolução de litígios caracterizada pela interlocução direta entre os envolvidos na busca pela autocomposição, não havendo intervenção de terceiros para essa tarefa³⁰³. Inobstante

²⁹⁸ “Art. 166. A conciliação e a mediação são informadas pelos princípios da independência, da imparcialidade, da autonomia da vontade, da confidencialidade, da oralidade, da informalidade e da decisão informada.

§ 1º A confidencialidade estende-se a todas as informações produzidas no curso do procedimento, cujo teor não poderá ser utilizado para fim diverso daquele previsto por expressa deliberação das partes.

§ 2º Em razão do dever de sigilo, inerente às suas funções, o conciliador e o mediador, assim como os membros de suas equipes, não poderão divulgar ou depor acerca de fatos ou elementos oriundos da conciliação ou da mediação.

§ 3º Admite-se a aplicação de técnicas negociais, com o objetivo de proporcionar ambiente favorável à autocomposição.

§ 4º A mediação e a conciliação serão regidas conforme a livre autonomia dos interessados, inclusive no que diz respeito à definição das regras procedimentais.”

²⁹⁹ DIDIER JR, Fredie; ZANETI JR, Hermes. Justiça multiportas e tutela constitucional adequada: autocomposição em direitos coletivos. **Civil Procedure Review**, v. 7, n. 3, p. 59-99, 2016, p. 63.

³⁰⁰ COSTA E SILVA, Paula. **A Nova Face da Justiça. Os Meios Extrajudiciais de Resolução de Controvérsias**. Lisboa: Coimbra Editora, 2009, p. 35.

³⁰¹ SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. **Arbitragem: mediação, conciliação e negociação**. Rio de Janeiro: Forense, 2019, p. 271.

³⁰² BRASIL. Decreto nº 12.091, de 03 de julho de 2024. Institui a Rede Federal de Mediação e Negociação – Resolve. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 04.07.2024.

³⁰³ “Art. 2º Para fins do disposto neste Decreto, considera-se:

[...] II - negociação - técnica de solução de conflitos caracterizada pela busca da autocomposição mediante interlocução direta entre os envolvidos, sem qualquer intervenção de terceiro como auxiliar ou facilitador.”

tal previsão, não se encontrou lei em sentido estrito tratando da negociação como forma de resolução de litígios, razão pela qual se deixa de tecer maiores comentários.

Por outro lado, a mediação encontra-se expressamente compreendida pela Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, que “[d]ispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; [...]”³⁰⁴. Na linha do art. 1º, parágrafo único, da referida lei, a mediação consiste no exercício de atividade técnica por um terceiro imparcial que não possui poder decisório que auxilia e estimula as partes a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.³⁰⁵ Frise-se que o mediador é escolhido ou aceito pelas partes (há necessidade de concordância quanto à sua figura) e tem como principal função estabelecer uma linha de comunicação entre os interessados, para que estes possam chegar a um consenso.

Destaque-se que o processo de institucionalização da mediação no ordenamento jurídico se iniciou muito antes da edição da Lei nº 13.140/2015, porquanto ainda em 1998 o Projeto de Lei nº 4.827/1998 pretendia instituí-la como um método de prevenção e solução consensual.³⁰⁶ Vale notar, ainda, que há diversos dispositivos do CPC/2015 que tratam acerca da mediação e estabelecem importantes marcos acerca da sua prática no procedimento comum e da figura do mediador (vide arts. 165 a 175 do Código).

Por seu turno, a conciliação apresenta origens mais remotas, pois desde a publicação da Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais, há menção expressa acerca do seu emprego como um método para a solução de litígios, consoante se extrai dos seus artigos 1º³⁰⁷ e 2º³⁰⁸. Sem embargo, estudos apontam que desde o Brasil Império já havia registros da inserção da conciliação no ordenamento jurídico da época, tendo, inclusive, exercido “papel de destaque” no direito processual do Império³⁰⁹.

³⁰⁴ BRASIL. Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015. Dispõe sobre a mediação entre particulares como meio de solução de controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 29.06.2015.

³⁰⁵ “Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

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

³⁰⁶ GORETTI, Ricardo. **Mediação e acesso à justiça**. Salvador: Editora JusPodivm, 2016. p. 332-333.

³⁰⁷ “Art. 1º Os Juizados Especiais Cíveis e Criminais, órgãos da Justiça Ordinária, serão criados pela União, no Distrito Federal e nos Territórios, e pelos Estados, para conciliação, processo, julgamento e execução, nas causas de sua competência.”

³⁰⁸ “Art. 2º O processo orientar-se-á pelos critérios da oralidade, simplicidade, informalidade, economia processual e celeridade, buscando, sempre que possível, a conciliação ou a transação.”

³⁰⁹ CAMPOS, Adriana Pereira; SOUZA, Alexandre de Oliveira Bazilio de. A conciliação e os meios alternativos de solução de conflitos no Império brasileiro. **Dados**, v. 59, p. 271-298, 2016, p. 292.

Em suma, a conciliação é um meio de resolução de litígios no qual as partes são auxiliadas por um terceiro imparcial que participa ativamente na busca por uma solução ou acordo espontaneamente adotado pelos interessados, influenciando no resultado, mas sem impor a sua sugestão compulsoriamente³¹⁰. Noutras palavras, o conciliador aceito pelas partes exerce uma função dinâmica para contribuir ao atingimento da solução da controvérsia, sem, contudo, impor suas diretivas.

A mediação e a conciliação se traduzem como meios de resolução de conflitos que têm por objetivo auxiliar as partes a construírem o consenso sobre determinada desavença³¹¹, mas que possuem distinções. André Luiz Lacerda Medeiros bem sintetiza a distinção entre a mediação e a conciliação ao salientar que estas diferem, essencialmente, quanto a três aspectos: (i) o vínculo entre as pessoas envolvidas; (ii) a natureza do conflito e; (iii) o papel do terceiro que intermedeia o consenso, de tal sorte que a conciliação se mostra mais adequada para relação mais formais e com objetos específicos, em que não há importância com a harmonia entre as partes³¹².

Já a arbitragem encontra arrimo na Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, por meio da qual se possibilitou que pessoas capazes pudessem eleger a arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis³¹³. A principal particularidade da arbitragem no que se refere à mediação e à conciliação consiste no poder do árbitro em resolver o litígio definitivamente, impondo a sua solução às partes.

A propósito, poder-se-ia questionar acerca da compatibilidade entre a arbitragem e a consensualidade, visto que há a figura de um terceiro imparcial que será o detentor do poder decisório na demanda e as partes permanecerão em condição adversarial. No entanto, não se pode olvidar que, invariavelmente, a arbitragem demandará consenso em sua instauração. Isto é, as partes precisam atingir o consenso inicial de que a controvérsia não será submetida ao Poder Judiciário, por exemplo, mas sim ao tribunal arbitral.³¹⁴

³¹⁰ GIL, Alan Junqueira. **Mecanismos alternativos de resolução de conflitos: a solução para a garantia do acesso à justiça**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2020, p. 112.

³¹¹ ALMEIDA, Tânia. Mediação e conciliação: dois paradigmas distintos, duas práticas diversas. In: SOUZA, Luciane Moessa de (coord.). **Mediação de conflitos: novo paradigma de acesso à justiça**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015, p. 86

³¹² MEDEIROS, André Luiz Lacerda. **Alternativas à judicialização: ouvidorias públicas na autocomposição de conflitos que envolvam a administração pública**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2022, p. 36.

³¹³ “Art. 1º As pessoas capazes de contratar poderão valer-se da arbitragem para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis.”

³¹⁴ DA CUNHA, Leonardo Carneiro. Justiça multiportas: mediação, conciliação e arbitragem no Brasil. **Revista ANEP de Direito Processual**, v. 1, n. 1, p. 140-162, 2020, p. 142.

Dito isso, percebe-se que o acordo entre as partes é necessário para a própria instauração da arbitragem, sendo possível se afirmar que o seu caráter volitivo e profundamente relacionado à vontade das partes gera, *ab initio*, uma via de comunicação que acaba por facilitar o alcance de conciliações e transações³¹⁵.

Por fim, a transação é um instituto que pode ser analisado a partir de múltiplos ângulos. No âmbito penal, a transação encontra-se prevista no art. 76 da Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995³¹⁶, e é vista como um instituto despenalizador por meio do qual se oferece ao autuado “a oportunidade de transacionar acerca da pena recebida, possibilitando um deslinde rápido ao procedimento, sem reconhecimento de culpa.”³¹⁷ No Código Civil (CC) de 2002, o seu art. 840 dispõe que “[é] lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.”³¹⁸ Já o CTN arrola a transação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, em seu art. 156³¹⁹, e preceitua que esta se dará mediante concessões mútuas e importará na determinação do litígio, consoante o seu art. 171³²⁰. Maiores comentários acerca da transação tributária serão tecidos nas próximas subseções.

O ponto comum entre todas essas acepções diz respeito à noção de que a efetivação da transação pressupõe que ambas as partes renunciem, em certa medida, dos direitos envolvidos no conflito, para que seja alcançada uma solução mais equânime.

No que se refere ao emprego dos meios alternativos para a solução de conflitos no Poder Judiciário, é frequente a instituição de câmaras e centros de conciliação e mediação por parte dos tribunais país afora com o fito de racionalizar e incentivar a efetivação da tutela jurisdicional através desses métodos. Todavia, carecem estudos e ensaios acerca da sua efetiva implantação e seus desdobramentos práticos.

De fato, observa-se que é na primeira instância judicial que se concentram os esforços para que as partes busquem a resolução do conflito mediante uma abordagem mais consensual

³¹⁵ GABRIEL, Anderson de Paiva. MOOG, Maria Eduarda. **A arbitragem como mecanismo indutor à resolução consensual de litígios**. Jota, 2020. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas-acervo/juiz-hermes/a-arbitragem-como-mecanismo-indutor-a-resolucao-consensual-de-litigios#_ednref22. Acesso em 14 jan. 2025.

³¹⁶ “Art. 76. Havendo representação ou tratando-se de crime de ação penal pública incondicionada, não sendo caso de arquivamento, o Ministério Público poderá propor a aplicação imediata de pena restritiva de direitos ou multas, a ser especificada na proposta.”

³¹⁷ DE PINHO, Humberto Dalla Bernardina. Breves anotações ao instituto da transação penal. 1998. **Revista do Ministério Público**, Rio de Janeiro, n. 7, p. 125–137, jan./jun., 1998. p. 126-127.

³¹⁸ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11.01.2002.

³¹⁹ “Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação; [...]”

³²⁰ “Art. 171. A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.”

a partir de meios alternativos. Essa orientação configura-se acertada, pois, por vezes, somente após o ingresso de uma das partes no Poder Judiciário que a parte adversa toma conhecimento do litígio, motivo pelo qual a inclinação por uma resolução consensual pode ser mais propensa em ocorrer. Porém, por outro lado, observa-se a completa falta de disposições específicas acerca do emprego de métodos alternativos de solução de conflitos no âmbito da segunda instância e das instâncias superiores, o que poderia ser suprido mediante a inclusão de dispositivos com esse fim específico.

Vale ressaltar que, desde a edição da Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010, que “[d]ispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências”³²¹, o CNJ, ciente das deficiências da prestação jurisdicional pelo Poder Judiciário, pretendeu incorporar a noção de Justiça Multiportas ao contexto brasileiro. Através da referida resolução, o Conselho objetivou estabelecer diretrizes para que as controvérsias e litígios jurídicos fossem devidamente enfrentadas e solucionadas pelo Poder Judiciário, particularmente mediante o estímulo e aperfeiçoamento dos métodos alternativos para solução de litígios.

Uma de tais medidas foi exatamente a determinação para que os tribunais brasileiros criassem Núcleos Permanentes de Métodos Consensuais de Solução de Conflitos, cuja intenção é a implementação do tratamento adequado aos conflitos de interesses submetidos à apreciação do Poder Judiciário, bem como o planejamento, implementação, manutenção e aperfeiçoamento das ações voltadas ao cumprimento de tais objetivos³²².

Sem embargo, embora pareça contraintuitivo por se tratar de instâncias especiais, nos últimos anos os Tribunais Superiores (STF e STJ) igualmente passaram a fomentar a adoção de métodos alternativos para a solução de litígios no âmbito de tais cortes.

No âmbito do STF, sob a presidência do Ministro Dias Toffoli, a Corte publicou a Resolução nº 697, de 06 de agosto de 2020, que “[d]ispõe sobre a criação do Centro de Mediação e Conciliação, responsável pela busca e implementação de soluções consensuais no

³²¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado18553820210820611ffaaa2655.pdf>. Acesso em 03 fev. 2025.

³²² “Art. 7º Os Tribunais deverão criar, no prazo de 30 dias a contar da publicação desta Resolução, Núcleos Permanentes de Métodos Consensuais de Solução de Conflitos (Núcleos), coordenados por magistrados e compostos por magistrados da ativa ou aposentados e servidores, preferencialmente atuantes na área, com as seguintes atribuições, entre outras: (Redação dada pela Resolução nº 326, de 26.6.2020)

I – implementar, no âmbito de sua competência, a Política Judiciária Nacional de Tratamento Adequado dos Conflitos de Interesses, em conformidade com as diretrizes estabelecidas nesta Resolução; (Redação dada pela Resolução nº 326, de 26.6.2020)

II - planejar, implementar, manter e aperfeiçoar as ações voltadas ao cumprimento da política e suas metas;”

Supremo Tribunal Federal.”³²³ Dois dos fundamentos para a criação do Centro de Mediação e Conciliação do STF (CMC/STF) foram justamente a aludida Resolução CNJ nº 125/2010 e o igualmente já referenciado art. 3º, § 3º, do CPC/2015, inobstante o transcurso de dez anos entre a edição da Resolução e cinco anos entre a publicação do CPC até a criação do CMC. Todavia, não se pode deixar de valorizar as virtudes desse expediente por parte do STF simplesmente pela demora em sua criação.

Decerto, a instituição do CMC é um marco fundamental para o aperfeiçoamento da prestação da tutela jurisdicional no Poder Judiciário. A uma porque o STF possui o assento mais elevado na hierarquia dos tribunais pátrios, revestindo-se como um catalizador de posturas recomendadas a serem adotadas pelas demais instâncias país afora. A duas porquanto o emprego de meios alternativos para a solução de conflitos, especialmente diante das controvérsias de elevado grau de complexidade que são enfrentadas pelo STF, é, conforme versado na presente subseção, um grande passo para que a sociedade brasileira possa efetivamente desfrutar do acesso à justiça.

Nesse contexto, sublinhe-se que não são incomuns as demandas judiciais com excessivo tempo de tramitação que aguardam a prolação de decisão final por parte do Supremo, de modo que o emprego de métodos alternativos para a resolução de litígios pode se constituir como uma importante ferramenta para que esse cenário problemático seja atenuado.

Pontue-se que o CMC foi transformado no Centro de Soluções Alternativas de Litígios do Supremo Tribunal Federal (CESAL/STF), em virtude da publicação da Resolução nº 790, de 22 de dezembro de 2022³²⁴, e, posteriormente transformado no Núcleo de Solução Consensual de Conflitos (NUSOL), consoante a aprovação do Ato Regulamentar nº 27, de 11 de dezembro de 2023³²⁵, sendo o NUSOL o atual órgão interno do STF que possui a função de buscar e implementar soluções consensuais de conflitos em trâmite na Corte.

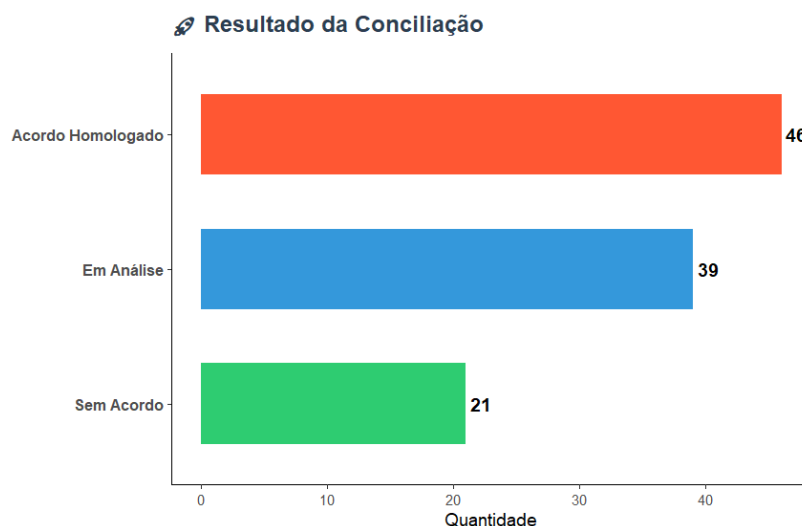
Até o momento da elaboração do presente estudo, os resultados do NUSOL são promissores, conforme se extrai de dados contidos no sítio eletrônico do STF:

Gráfico 7 – Perfil do resultado dos litígios submetidos à atuação do NUSOL/STF.

³²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 697, de 06 de agosto de 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/norma/resolucao697-2020.pdf>. Acesso em 03 fev. 2025.

³²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 790, de 22 de dezembro de 2022**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Resolucao790.pdf>. Acesso em 03 fev. 2025.

³²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ato Regulamentar nº 27, de 11 de dezembro de 2023**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://digital.stf.jus.br/publico/publicacao/603587>. Acesso em 03 fev. 2025.



Fonte: Supremo Tribunal Federal.

Considerando as estatísticas acima, dos sessenta e sete casos submetidos à apreciação pelo NUSOL-STF e que já tiveram sua análise encerrada, quarenta e seis tiveram o acordo firmado entre as partes homologado pela Corte Suprema, o que representa algo em torno de 70% do número total, número esse extremamente positivo na visão do presente estudo. É a partir de tais dados que se pode concluir que o STF passa a se afigurar como “uma corte multiportas, propiciando inovação e modernidade no âmbito da jurisdição constitucional.”³²⁶

Em sentido semelhante, o STJ, sob a presidência da Ministra Maria Thereza de Assis Moura, editou a Resolução STJ/GP nº 14, de 21 de julho de 2024, que “[r]egulamenta a instituição e o funcionamento do Centro Judiciário de Solução de Conflitos (CEJUSC/STJ) no âmbito do Superior Tribunal de Justiça.”³²⁷ Embora mais recente, não há dúvidas de que o CEJUSC/STJ também exercerá importante papel para o melhoramento da prestação da tutela jurisdicional da Corte Cidadã, que também possui papel de grande importância no assentamento das tendências do Poder Judiciário.

A despeito da recente criação do CEJUSC/STJ, vale mencionar que a Corte Cidadã recentemente homologou um acordo, em sede de ação rescisória, entre a Fazenda Nacional e a Votorantim Cimentos S/A para solucionar um processo que versava acerca de parcelamento

³²⁶ CABRAL, Trícia Navarro Xavier. **Os avanços da consensualidade no Supremo: uma corte multiportas**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-15/os-avancos-da-consensualidade-no-supremo-uma-corte-multiportas/>. Acesso em: 15 jan. 2025.

³²⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resolução STJ/GP nº 14, de 21 de julho de 2024**. Brasília, 2024. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?seq_documento=42235495&data_pesquisa=01/07/2024&seq_publicacao=17068&versao=impressao#:~:text=14%20DE%2021%20DE%20JUNHO,do%20Superior%20Tribunal%20de%20Justi%C3%A7a](https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?seq_documento=42235495&data_pesquisa=01/07/2024&seq_publicacao=17068&versao=impressao#:~:text=14%20DE%2021%20DE%20JUNHO,do%20Superior%20Tribunal%20de%20Justi%C3%A7a.). Acesso em 03 fev. 2025.

tributário milionário cuja controvérsia perdurava por mais de duas décadas³²⁸. Ou seja, já parece haver a incorporação da mudança de paradigma na resolução de litígios tributários por parte daquela Corte.

À guisa de encerramento da presente subseção, anote-se que o advento dos métodos alternativos para a resolução de litígios no ordenamento jurídico reflete-se como um movimento que pretende efetivar a garantia do livre acesso à justiça e que se encontra em franca expansão no contexto atual brasileiro, especialmente à vista da noção de Justiça Multiportas.

3.2. A (in)disponibilidade do crédito tributário.

O principal objeto da presente subseção diz respeito à investigação acerca da possibilidade do emprego dos meios alternativos para a solução de conflitos na seara tributária, tendo em conta a pretensa (in)disponibilidade do crédito tributário.

Na subseção 1.3 do presente trabalho viu-se que há uma contínua tensão entre o interesse público e o exercício da atividade tributante pelo Estado, diante: a) da importância dos tributos para que o Estado possa atingir seus objetivos e promover o bem-estar geral e; b) da sensibilidade dos direitos fundamentais dos cidadãos que estão sujeitos à imposição tributária.

Ademais, naquela seção ponderou-se que não merece acolhimento a aplicação irrestrita dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos quando utilizada como justificativa para excessos do poder tributante, pois tais fundamentos não podem se sobrepor às garantias constitucionais dos Contribuintes. Nesse momento, pretende-se evidenciar que uma das decorrências dessa aplicação irrestrita é a construção da noção envolvendo a aparente indisponibilidade do crédito tributário.

Como se viu anteriormente, a visão tradicional acerca dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos teria como efeito: (i) a supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados, pura e simplesmente por se tratar de interesses da coletividade e; (ii) a impossibilidade de o Estado sacrificar ou transigir os interesses públicos no exercício de suas atribuições.

O raciocínio pode ser transportado ao âmbito tributário assumindo-se a premissa de que o crédito tributário é um crédito devido pelo Poder Público perante o sujeito passivo, sendo oponível a este com uma certa supremacia em relação a eventuais outros interesses particulares que possam entrar em conflito com a pretensão estatal. Isso porque, para aqueles que poderiam

³²⁸ Sobre o tema, confira-se a seguinte notícia publicada no sítio eletrônico do STJ: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/2024/04112024-Acordo-em-rescisoria-da-Fazenda-mostra-que-solucao-consensual-e-possivel-em-qualquer-fase-do-processo.aspx>. Acesso em 08 fev. 2025.

adotar essa visão, trata-se de um crédito cuja destinação é voltada à consecução dos interesses públicos. Por decorrência, poder-se-ia afirmar que o crédito tributário não estaria disponível ao Estado, na medida em que é voltado precisamente para a promoção do bem-estar geral, fim esse do qual a Administração impreterivelmente não poderia se escusar.

No entanto, o presente estudo encontrou singular dificuldade em encontrar bibliografia doutrinária no cenário brasileiro em que autores(as) argumentaram ativamente pela existência de um princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Uma das poucas definições identificadas, de autoria de Iraci de Oliveira Kiszka, ampara-se no art. 3º do CTN e no art. 475 do CPC/2015:

Em atenção ao princípio da indisponibilidade do crédito tributário, o Estado deve valer-se de todos os recursos substanciais, formais e processuais, para exercer a capacidade de arrecadação tributária, não sendo permitida a renúncia de receitas sem expressa disposição legal, pois o tributo tem natureza *ex lege* (art. 3º, do CTN), o que vem a ser reforçado no artigo 475, do Código de Processo Civil, que assegura a prerrogativa da Fazenda Pública se sujeitar ao reexame necessário nas hipóteses em que se pretende resguardar o interesse público oriundo de débito inscrito na Dívida Ativa: [...] ³²⁹

Com o devido respeito à autora, defronta-se com diversos problemas na definição acima transcrita. Primeiro, e mais importante, porque a própria definição admite, em tese, a disponibilidade do crédito tributário. Como se viu, fala-se que não é permitida a renúncia de receitas públicas *sem expressa disposição legal*. Porém, se o crédito tributário é realmente indisponível, admitir-se a possibilidade de existência de uma lei que preveja a renúncia de receitas é incompatível com tal raciocínio. Ora, o crédito tributário é indisponível ou não. Não há meio termo entre as escolhas. Isso porque afirmar-se que o crédito tributário é relativamente indisponível, importa em reconhecer que, na verdade, ele é disponível.

Daí porque uma primeira observação se exsurge do arrazoado: não é crível falar-se em indisponibilidade absoluta do crédito tributário. Deveras, a doutrina mais recente admite que a indisponibilidade de um interesse (ou direito) não pode implicar automaticamente na sua inegociabilidade, pois a titularidade de direitos indisponíveis não é afastada, mas sim reafirmada, quando as partes realizam eventuais transações sobre os mesmos, em respeito à autonomia da vontade. ³³⁰

³²⁹ KISZKA, Iraci de Oliveira. Sujeito Passivo da Obrigação Tributária: “Massa Falida”. Substituição da CDA. Interpretação da súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza, ano MMXV, n. 74, jun-2015, p. 05.

³³⁰ ELTON, Venturi. Transação de direitos indisponíveis?. **Revista de Processo**, v. 41, n. 251, p. 391-426, jan. 2016.

No entanto, cumpre reconhecer a dificuldade em se falar de “autonomia de vontade” quando se está diante de interesses públicos e de interesses do Estado, diante do inexorável paradigma da legalidade administrativa. Exatamente por isso que se deve alertar que não se está a defender a completa liberdade do Poder Público e das Administrações Tributárias em renunciar à satisfação do crédito tributário. Pretende-se tão somente evidenciar que, no âmbito do Direito Administrativo, e, consequentemente, do Direito Tributário, não há norma constitucional ou infraconstitucional que preveja, de forma absoluta, a necessidade de observância de uma pretensa completa indisponibilidade dos interesses públicos ou do crédito tributário.

Em reforço a isso, a possibilidade de concessões, negociações ou transações acerca do crédito tributário tão somente reforça a noção de que o Poder Público definitivamente é o seu detentor e possui discricionariedade, conforme a lei dispor, de escolher os melhores meios para exercer o seu direito em reavê-lo. O importante, nesse expediente, é justamente a vinculação dessa escolha à consecução dos interesses públicos, na linha do que exposto na primeira seção do presente trabalho.

Outrossim, a definição de indisponibilidade do crédito tributária anteriormente transcrita sugere que o art. 475 do Código de Processo Civil de 1973, com a redação dada pela Lei nº 10.352/2001, teria o condão de reforçar essa noção ao sujeitar ao duplo grau de jurisdição a sentença proferida contra as Fazendas Públicas³³¹. O dispositivo corresponde ao atual art. 496 do CPC/2015³³² e trata do instituto da remessa necessária. Contudo, até mesmo esse instituto passou a ser relativizado pela lei quando a condenação da Fazenda Pública ou o proveito econômico obtido seja de pequeno valor, a teor do art. 496, § 3º, do CPC/2015³³³.

³³¹ “Art. 475. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, o Estado, o Distrito Federal, o Município, e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução de dívida ativa da Fazenda Pública (art. 585, VI).”

³³² “Art. 496. Está sujeita ao duplo grau de jurisdição, não produzindo efeito senão depois de confirmada pelo tribunal, a sentença:

I - proferida contra a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - que julgar procedentes, no todo ou em parte, os embargos à execução fiscal.”

³³³ “[...] § 3º Não se aplica o disposto neste artigo quando a condenação ou o proveito econômico obtido na causa for de valor certo e líquido inferior a:

I - 1.000 (mil) salários-mínimos para a União e as respectivas autarquias e fundações de direito público;

II - 500 (quinhentos) salários-mínimos para os Estados, o Distrito Federal, as respectivas autarquias e fundações de direito público e os Municípios que constituam capitais dos Estados;

III - 100 (cem) salários-mínimos para todos os demais Municípios e respectivas autarquias e fundações de direito público.”

Isso sem mencionar que o duplo grau de jurisdição em nada se relaciona como um reforço da pretensa indisponibilidade do crédito tributário, sinalizando na realidade a mera obrigatoriedade de reanálise de controvérsias envolvendo as Fazendas Públicas na segunda instância. Na realidade, a justificação para esse instituto encontra arrimo na importância das causas envolvendo o Poder Público, mas isso não equivale a afirmar que essa razão de ser se daria porquanto o crédito tributário é indisponível, e sim porque ele se traduz como o meio de financiamento da consecução dos interesses coletivos, os quais possuem relevância no âmbito do Estado Democrático de Direito, fundamentos esses bem distintos entre si.

De igual modo, a leitura atenta ao art. 3º do CTN³³⁴, que contempla a definição do tributo no ordenamento jurídico pátrio, ratifica o entendimento de que a cobrança do crédito tributário se dará em estrita observância à lei, por se tratar de atividade vinculada. Ocorre que a adoção da premissa de que o exercício da cobrança do crédito é uma atividade vinculada não conduz à conclusão automática de que o crédito tributário é indisponível, sendo essa uma interpretação que extrapola os ditames legais e se constitui como uma construção frágil por inexistir um nexo de logicidade entre tais constatações. Afinal, a “vinculabilidade” de um expediente não se confunde com a sua “indisponibilidade”.

Identifica-se que uma das principais fontes em âmbito internacional que aponta para a indisponibilidade do crédito tributário é o art. 30, nº 2, da Lei Geral Tributária de Portugal, por meio do qual se determinou expressamente que o crédito tributário é indisponível e a fixação de condições para a sua redução ou extinção somente se dará em atenção aos princípios da igualdade e legalidade tributária³³⁵. Aponta-se que o comando tem como pano de fundo a concepção de que o Estado é, por excelência, o garantidor do bem-estar social e, nessa condição, demanda manter as receitas que financiam suas obrigações para com a sociedade³³⁶.

Uma vez mais chama-se a atenção que mesmo a indisponibilidade prevista na Lei Geral Tributária de Portugal é relativa, na medida em que a própria disposição admite que poderão ser fixadas condições para a sua redução ou extinção, observados certos requisitos (legalidade e igualdade tributária). Como será visto na última seção, o ordenamento jurídico de Portugal prevê a arbitragem tributária. Ou seja, mesmo naquele país, em que há previsão expressa acerca

³³⁴ “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

³³⁵ “2 - O crédito tributário é indisponível, só podendo fixar-se condições para a sua redução ou extinção com respeito pelo princípio da igualdade e da legalidade tributária.”

³³⁶ GOMES, Edilmarina Rosario Barbara Andrade Vieira da Silva. **O crédito tributário no processo de insolvência comercial**. Dissertação (Mestrado em Direito das Empresas), Departamento de Economia Política, Instituto Universitário de Lisboa, 2015, p. 07.

da indisponibilidade do crédito tributário, possibilita-se o emprego de meios alternativos para a resolução de litígios tributários.

No contexto brasileiro, Ana Paula Pasinatto bem assevera que não há qualquer dispositivo legal que ampare a pretensa indisponibilidade do crédito tributário, sendo que a menção ao termo “indisponibilidade” se relaciona com a necessidade de que o sujeito ativo da obrigação tributária não aja arbitrariamente.³³⁷ Ou seja, a indisponibilidade reflete-se como um instrumento de controle e direcionamento do exercício do poder tributante por parte das Administrações Tributárias, em linha com o que foi exposto anteriormente na primeira seção deste trabalho.

Sem embargo, mesmo para aqueles que entendam que o crédito tributário realmente é indisponível, o entendimento não se descompatibiliza com a ideia subjacente ao emprego de métodos autocompositivos e consensuais para a resolução de litígios tributários.

Nesse propósito, vale mencionar que o Fórum Permanente de Processualistas Civis editou o seu enunciado nº 135, segundo o qual “[a] indisponibilidade do direito material não impede, por si só, a celebração de negócio jurídico processual.”³³⁸ Em sentido semelhante, Thiago Chacon Delgado arrazoa que a legislação processual jamais exige que o objeto da autocomposição seja disponível, mas sim que se admita uma solução consensual, tais como direitos envolvendo o meio ambiente, patrimônio público, saúde, alimentos e educação³³⁹.

Foi à luz de tais considerações que Felipe Herculino de Almeida traçou uma distinção entre direitos indisponíveis, tais como o direito do alimentando em ação de alimentos (em que as partes podem valer-se de meios consensuais para atingir a melhor solução), e direitos que inadmitem a autocomposição³⁴⁰. Sobre estes últimos, Fredie Didier argumenta que são raras as hipóteses de direitos que não comportem a possibilidade de autocomposição, mencionando que a legislação veda peremptoriamente a realização de audiência de conciliação e mediação nas ações rescisórias e no processo de reclamação.³⁴¹ Ainda assim, mesmo que a legislação processual não permita a realização da referida audiência em tais hipóteses, considera-se que

³³⁷ PASINATTO, Ana Paula. Questionando a Obviedade do Princípio Brasileiro da Indisponibilidade do Crédito Tributário com Inspiração Portuguesa. In: SILVA, Érica Guerra da. BRITO, Paulo de (coord.). **Análise crítica do direito Ibero-americano**. Porto, Portugal: Universidade Lusófona do Porto, 2020. p. 330-338, p. 334.

³³⁸ BRASIL. Fórum Permanente de Processualistas Civis. Enunciado nº 135. Disponível em: https://www.academia.edu/116460831/Rol_de_enunciados_e_repert%C3%B3rio_de_boas_pr%C3%A1ticas_processuais_do_FPPC_F%C3%B3rum_Permanente_de_Processualistas_Civis_2024. Acesso em 04 fev. 2025.

³³⁹ DELGADO, Thiago Chacon. Negócios processuais e o compromisso de ajustamento de conduta. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, 2020, nº 76, p. 200.

³⁴⁰ DE ALMEIDA, Felipe Herculino. Direito Indisponível x Direito que não Admite Autocomposição: Por uma não Dispensa Mecânica da Audiência de Conciliação e Mediação. **Revista ANEP de Direito Processual**, v. 3, n. 2, p. 15-27, 2023, p. 19.

³⁴¹ DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. Salvador: Editora JusPodivm, v. 1, 2018, p. 722.

isso não necessariamente significa que tais interesses não possam ser objeto da adoção de técnicas de consensualidade para a resolução do conflito.

Simultaneamente, ainda para os que efetivamente sustentam a supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados é possível reconhecer-se a possibilidade da disponibilidade do crédito tributário. E tal se dá em virtude deste se constituir como um bem público secundário, de modo que a indisponibilidade de interesses públicos secundários não é absoluta³⁴². Corroborando com essa compreensão, Luciano Gomes Filippo leciona que os bens públicos que se traduzem como indisponíveis são apenas os primários, os quais estão diretamente relacionados com o interesse da sociedade (saúde, educação, segurança, dentre outros), enquanto os bens secundários poderiam ser livremente dispostos pela Administração na busca pelo bem comum e visando preservar os interesses primários³⁴³.

Reitere-se que, na linha do exposto na primeira subseção do presente trabalho, adota-se a compreensão de que o princípio da indisponibilidade dos interesses públicos se justifica a partir da concepção de que o Poder Público não deve furtar-se à realização dos interesses públicos, independentemente dessa atuação se dar a partir de uma perspectiva mais rígida e intransigível ou flexível e discricionária, desde que esteja condicionada pela lei. Por conseguinte, seria de pouca relevância os créditos tributários constituírem-se como um bem público secundário para fins de determinação se eles seriam disponíveis ou não, tendo em vista que a disponibilidade do crédito tributário não se dá em razão da sua natureza, mas sim da possibilidade de que o Poder Público o sacrifique em prol de outros valores constitucionais que podem vir a se sobrepujar sobre a sua satisfação, tais como a eficiência administrativa.

Sem prejuízo das considerações acima traçadas, a seguir serão levantados alguns outros fatores que, na visão do presente estudo, possuem o condão de reforçar a impossibilidade em se invocar, no Brasil, a existência de um princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Inicia-se com a menção ao art. 141 do CTN, referenciado anteriormente na seção anterior. Como se viu, o referido artigo estabelece que o crédito tributário, após a sua regular constituição, somente será modificado, extinto ou terá sua exigibilidade suspensa ou excluída nos casos previstos pelo próprio CTN. Resta evidente, à semelhança do previsto no art. 30, nº 2, da Lei Geral Tributária de Portugal, que o legislador brasileiro pretendeu instituir a

³⁴² SILVA, Luana Nunes da. **Considerações acerca da arbitragem tributária ante o princípio da indisponibilidade do crédito tributário**. Artigo (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2019, p. 16.

³⁴³ FILIPPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Almedina, 2016.

possibilidade de o crédito tributário seja ao menos modificável, a demonstrar a sua disponibilidade ou, para aqueles mais conservadores, a sua indisponibilidade relativa.

Mencione-se, a título de exemplo, a prescrição e a decadência, que se constituem como hipóteses de extinção do crédito tributário. Em brevíssimas linhas, tais institutos foram criados pelo legislador ordinário com o intuito de compatibilizar o direito de exigir o crédito tributário com a passagem do tempo. Isso porquanto, nas palavras de Eurico de Santi, que elaborou estudo aprofundado sobre tais institutos, “[o] tempo consome os fatos e o direito que deles advém. No tempo, a lei ganha sentido, nasce o direito. No tempo morrem os fatos, somem as provas. No tempo, e pelo tempo, o direito extingue o direito: ocorre a decadência e a prescrição.”³⁴⁴ Nesse contexto, admitir-se que a passagem do tempo teria o condão de retirar-se a possibilidade de o Fisco satisfazer o crédito tributário seria incompatível com o ideal de que este é indisponível, considerando que a passagem do tempo não poderia ser oponível à cobrança de tributos.

Similarmente, torna-se tormentosa a tarefa de se compatibilizar a indisponibilidade tributária com o instituto da remissão tributária, na qual ocorre o perdão da dívida oriunda do crédito tributário e, conseqüentemente, a sua extinção³⁴⁵. Como seria possível a Administração Pública perdoar uma dívida cujo direito de cobrar é indisponível? A única resposta consiste naquela que afasta a noção de que o crédito tributário é indisponível.

A indisponibilidade do crédito tributário também pode ser afastada ao se constatar que o legislador ordinário federal estabeleceu diversas hipóteses em que a Receita Federal do Brasil (RFB) e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) poderão deixar de tomar as providências cabíveis para a constituição e cobrança de créditos tributários, nos termos dos arts. 18³⁴⁶ e 19³⁴⁷ da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Exemplo desse expediente é a dispensa de interposição de recurso judicial por parte da PGFN contra decisões que estejam em linha com a compreensão fixada em sede de repercussão geral pelo STF.

Ao contrário do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, é de se reconhecer que o ordenamento jurídico brasileiro prevê a existência do princípio da indisponibilidade da competência tributária, diante da conformação normativa da CF/88 ao prescrever os tributos

³⁴⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020, p. 38.

³⁴⁵ KUSAKA, Danielle Thie; DA COSTA, Natália Maria Pozzobon Figueira; FERRARESI, Luiz Carlos. Remissão da dívida tributária. **Revista Linhas Jurídicas**, v. 4, n. 1, jan-jun-2012, p. 156-157.

³⁴⁶ “Art. 18. Ficam dispensados a constituição de créditos da Fazenda Nacional, a inscrição como Dívida Ativa da União, o ajuizamento da respectiva execução fiscal, bem assim cancelados o lançamento e a inscrição, relativamente: [...]”

³⁴⁷ “Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexistam outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: [...]”

que a cada ente compete instituir³⁴⁸. Isso se dá em virtude de que a competência tributária, de fato, não admite relativização e delegação, estando seus contornos previamente delimitados pela Constituição de um modo rígido, em consonância com o exposto na subseção 2.2 deste trabalho.

Ao revés, a disponibilidade do crédito tributário decorre da própria configuração do Estado Democrático de Direito, que implica não serem de titularidade do agente público os créditos tributários devidos pelos cidadãos ao Fisco, que têm como finalidade a consecução do bem-estar da coletividade.³⁴⁹ Ou seja, se os créditos tributários são devidos ao Estado, e se a sua recuperação se der de modo mais eficiente e célere através da efetivação de técnicas de consensualidade e de negociação, a suposta indisponibilidade do crédito tributário, que impede a flexibilização do processo de cobrança, terá como consequência, *a contrario sensu*, o não atingimento dos interesses públicos.

Afigura-se que a construção do princípio da indisponibilidade do crédito tributário advém de uma visão excessivamente dogmática que entrelaça o Direito Tributário ao princípio da legalidade. De fato, não se pode negar que a vinculação das obrigações tributárias remonta à própria Constituição e impõe que o Poder Público deverá atuar de forma vinculada no exercício do poder tributante, mas isso não significa que o tratamento do crédito tributário rege-se em atenção a padrões absolutos, cuja decorrência é um universo “paralelo, irreal, utópico no mundo econômico real.”³⁵⁰

Exatamente por isso que a doutrina concebeu o “princípio da disponibilidade do crédito tributário conforme o direito positivo”³⁵¹, cuja formulação contempla as premissas traçadas ao longo da presente subseção.

O percurso acima traçado tem como destino final a publicação da Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020, que parece ter espancado quaisquer dúvidas remanescentes acerca da pretensa existência do princípio da indisponibilidade do crédito tributário ao estabelecer as balizas para a realização da transação tributária. Com o seu advento, o legislador federal ordinário estatuiu

³⁴⁸ TORRES, Heleno Taveira. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. ConJur, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias/>. Acesso em 16 jan. 2025.

³⁴⁹ GALINARI, Cledson Moreira. **Abordagem principiológica e pragmática da transação tributária**. ConJur, 2006. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2006-ago-18/abordagem-principiologica-pragmatica-transacao-tributaria/>. Acesso em 16 jan. 2025.

³⁵⁰ KOCH, Dionísio. **A necessária atualização no sistema de resolução de conflitos tributários**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-07/necessaria-atualizacao-no-sistema-de-resolucao-de-conflitos-tributarios/>. Acesso em 16 jan. 2025.

³⁵¹ DINIZ, Marcelo. **Preferência do crédito tributário, honorários advocatícios e o STF**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-dez-08/preferencia-do-credito-tributario-honorarios-advocaticios-e-o-stf/>. Acesso em: 16 jan. 2025.

definitivamente o instituto da transação tributária, que passou mais de cinquenta anos tendo os mencionados artigos 156, III, e 171, do CTN, como os únicos dispositivos legais acerca da matéria, à margem do panorama nacional envolvendo a cobrança do crédito tributário. A tão esperada inovação foi amplamente festejada e bem recebida por todos os atores que participam do contencioso tributário: Contribuintes, Receita Federal do Brasil (RFB), Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e o Poder Judiciário.

Em síntese, passou-se a autorizar que a União, através de juízo de oportunidade e conveniência, celebre transações sempre que entender que a medida atenda ao interesse público, a teor de seu art. 1º, § 1º³⁵². Como se percebe, a novel legislação não desvinculou o processo de cobrança do crédito tributário do interesse público, mas tão somente o remodelou, diante da nova configuração da sociedade e do Estado contemporâneos. E a grande modificação surgida em virtude da instituição desse modelo de resolução de litígios tributários representou a possibilidade de o Poder Público dispor dos seus créditos tributários, o que, até então, era impensável para aqueles que adotavam a premissa da indisponibilidade do crédito tributário, que passou a ser verdadeiramente indefensável.

Se não bastasse a comprovação de que o princípio da indisponibilidade do crédito tributário é insustentável no ambiente normativo brasileiro, confira-se o seguinte excerto do voto do Ministro Edson Fachin no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1.355.208/SC, paradigma do Tema nº 1.184 da Repercussão Geral, de Relatoria da Ministra Cármen Lúcia:

Ademais, no âmbito do Direito Tributário há muito já superou-se o dogma da indisponibilidade do crédito tributário, que correspondia a um mantra para o ajuizamento indiscriminado de execuções fiscais. Muitas vezes, execuções fiscais são ajuizadas às vésperas da ocorrência da perda do direito de ação diante da fruição do lapso prescricional quinquenal, sem qualquer pesquisa prévia de bens a assegurar a satisfação futura daquele crédito.³⁵³

Além do fragmento acima transcrito, anote-se que o aludido julgamento representou exemplar evidência de que a pretensa indisponibilidade do crédito tributário não encontra guarida no ordenamento jurídico pátrio. Em linhas gerais, discutiu-se a possibilidade de

³⁵² “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.”

³⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 1.355.208/SC**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 19.12.2023. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 02.04.2024, p. 96.

extinção, *ex officio*, de execuções fiscais de baixo valor, por falta de interesse de agir, diante de modificação legislativa posterior ao julgamento do RE nº 591.033/SP (Tema nº 109 da Repercussão Geral), que teve o condão de incluir a CDA entre os títulos sujeitos a protesto, e a desproporção dos custos de prosseguimento da ação judicial.

Antes de se passar ao resultado de julgamento do Tema nº 1.184/STF e as teses fixadas pelo STF, cumpre uma breve menção ao referido RE nº 591.033/SP (Tema nº 109/STF), que se enveredou acerca da controvérsia envolvendo a adoção, pelo Poder Judiciário, de critérios normativos estaduais como fundamento para extinguir ações de execução fiscal ajuizadas por entes municipais. Por ocasião da apreciação desse tema de repercussão geral, o STF firmou a seguinte tese:

Lei estadual autorizadora da não inscrição em dívida ativa e do não ajuizamento de débitos de pequeno valor é insuscetível de aplicação a Município e, conseqüentemente, não serve de fundamento para a extinção das execuções fiscais que promova, sob pena de violação à sua competência tributária.³⁵⁴

A controvérsia possuía como pano de fundo uma lei estadual do Estado de São Paulo que autorizava a não inscrição em dívida ativa e o não ajuizamento de execução fiscal para débitos tributários de pequeno valor (Lei Estadual nº 4.468/1984). Nesse quadro, a real complicação surgiu quando a Justiça Estadual de São Paulo passou a aplicar esse preceito às execuções fiscais ajuizadas pelo Município de São Paulo (que almejavam a cobrança de débitos tributários municipais), determinando a extinção de tais execuções sem resolução do mérito. Face a esse cenário, por unanimidade de votos, o STF rechaçou a aplicação da norma estadual às execuções fiscais de baixo valor ajuizadas pelos Municípios, sob pena de violação à competência tributária destes.

Observe-se que no julgamento dessa controvérsia em nenhum momento o Supremo vedou a possibilidade de decretação de extinção de execuções fiscais em decorrência de seu baixo valor, mas sim arrazoou que tal extinção não poderia fundamentar-se em norma estadual quando se estivesse diante de execução ajuizada por um Município. Esse cenário indica que a controvérsia se tratou muito mais de um conflito envolvendo aspectos relacionados à usurpação de competências tributárias, com implicações federativas, do que um conflito envolvendo a indisponibilidade do crédito tributário. Afinal, a regra estadual impugnada continuou sendo aplicada normalmente às execuções fiscais ajuizadas pelo Estado de São Paulo.

³⁵⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 591.033/SP**. Relatora Ministra Ellen Gracie. Julgado em 17.11.2010. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 25.02.2011.

Dito isso, especificamente sobre a existência de uma suposta indisponibilidade do crédito tributário, é interessante verificar que desde o julgamento desse paradigma, no ano de 2010, a Corte Suprema já dava indícios de que essa premissa não se sustentava. A esse respeito, é conferir o seguinte trecho do voto do Ministro Gilmar Mendes:

Senhor Presidente, eu também tenho a tendência de acompanhar a eminente Relatora, mas devo dizer que apreendo e compreendo o tipo de decisão que toma o juiz de São Paulo.

Vossa Excelência e o Ministro Ricardo Lewandowski, e todos os egressos da magistratura paulista, sabem mais do que ninguém que há um grande acumula de execuções fiscais em São Paulo. Obviamente que a discussão sobre o custo do processo em relação ao próprio conteúdo da execução às vezes se coloca tanto no plano estadual, quanto no plano federal. E esse é um dado importante. Creio que dos setenta, oitenta milhões de processos que tramitam na justiça brasileira a cada ano, mais ou menos, algo em torno de um terço, diz respeito à execução fiscal. O que sugere que nós temos que pensar sobre isso, sobre a execução fiscal. Certamente o modelo não está dando respostas adequadas. Já há impulsos no sentido da reformulação dos processos. E a própria Ministra Ellen Gracie, quando Presidente do Tribunal, coordenou esse tipo de levantamento, fazendo, em alguma medida, uma avaliação sobre, vamos chamar assim, o grau de êxito da execução fiscal. E nós sabemos que, na maioria das jurisdições, especialmente no caso da jurisdição estadual, a execução fiscal exitosa fica abaixo de um por cento. Isso significa – nós estamos falando claramente – que, se houvesse algum progresso nessa seara, de índole vária, se nós atingíssemos dez por cento da execução fiscal ajuizada, muito provavelmente estaríamos diante de uma revolução fiscal.

[...] Mas, de qualquer forma, gostaria de fazer essas notas porque é necessário que nós pensemos uma revisão do processo de execução fiscal. [...] O modelo da judicialização aqui, pelo menos tal como ele vem sendo feito, dá sinais de exaustão.

A transcrição se faz necessária diante das profundas ponderações levantadas pelo Ministro Gilmar Mendes, indubitavelmente pertinentes ao presente estudo. A partir do excerto, evidencia-se que o próprio STF já escancarava a falência do processo judicial de cobrança do crédito tributário e clamava por uma revisão do paradigma.

Foi precisamente no rumo de tais ponderações que, enfim, chega-se ao resultado do julgamento do Tema nº 1.184/STF, em que a Corte fixou as seguintes teses:

1. É legítima a extinção de execução fiscal de baixo valor pela ausência de interesse de agir tendo em vista o princípio constitucional da eficiência administrativa, respeitada a competência constitucional de cada ente federado.
2. O ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; e b) protesto do título, salvo por motivo de eficiência administrativa, comprovando-se a inadequação da medida.
3. O trâmite de ações de execução fiscal não impede os entes federados de pedirem a suspensão do processo para a adoção das medidas previstas no item 2, devendo, nesse caso, o juiz ser comunicado do prazo para as providências cabíveis.

Como se percebe, o STF estipulou diretrizes que abalaram a rigidez que permeia o processo de cobrança do crédito tributário através da execução, visto que se facultou aos(as) magistrados(as) de primeira instância a possibilidade de determinar a extinção de feitos executivos de baixo valor, à luz do princípio da eficiência administrativa. E, além disso, estabeleceu que o ajuizamento das execuções de baixo valor será condicionado a tentativas de cobrança extrajudiciais e tentativas de resolução do conflito com o uso de práticas consensuais e maleáveis. É dizer, portanto, que o crédito tributário não é indisponível e a sua cobrança admite flexibilização.

Mencione-se que, em virtude do julgamento do Tema nº 1.184/STF, o CNJ editou a Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024, através da qual se regulamentou a extinção de execuções fiscais de pequeno valor³⁵⁵. Um dos exemplos de tal regulamentação consiste na determinação de que as execuções fiscais com valor inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais) quando do ajuizamento deverão ser extintas se não houver movimentação útil há mais de um ano sem citação do executado ou, ainda que citado, não tenham sido localizados bens penhoráveis (art. 1º, § 1º).

Uma última circunstância que corrobora com a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário consiste no advento da Lei Complementar nº 208, de 02 de julho de 2024, que, dentre outras matérias, dispôs sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação³⁵⁶. Em outras palavras, o legislador complementar estatuiu que os entes federativos brasileiros poderão ceder direitos originados de créditos tributários, retirando-se destes uma das características de um direito indisponível, a sua intransmissibilidade.

À luz do exposto, formula-se uma crítica quanto à aplicação irrestrita de um pretenso princípio da indisponibilidade do crédito tributário, diante da inexistência de fundamento de validade legal ou constitucional que o sustente. Destarte, a aplicação de tal princípio advém da interpretação tradicional dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos, que igualmente foi objeto de críticas na primeira seção do presente estudo. Diante disso, conclui-se que o “dogma” da indisponibilidade do crédito tributário não se configura como um argumento válido para representar um óbice quanto a abordagens consensuais e

³⁵⁵ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024**. Brasília, 2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em 18 jan. 2025.

³⁵⁶ BRASIL. **Lei Complementar nº 208, de 02 de julho de 2024**. Altera a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 03.07.2020.

autocompositivas no âmbito dos conflitos tributários, tema esse que será abordado na próxima subseção.

3.3. Aplicabilidade de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários.

Conforme abordado na subseção anterior, o paradigma da indisponibilidade do crédito tributário encontra-se, atualmente, superado. Nesse quadro, a presente subseção pretenderá enveredar-se acerca da hipótese envolvendo a aplicabilidade de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários e o contexto contemporâneo a esse respeito.

Nesse âmbito, antecipa-se que a resposta à referida hipótese é positiva, em linha com o arrazoadado nas seções anteriores. A noção de que o crédito tributário é indisponível não mais se compatibiliza com os ideais de uma Administração Tributária eficiente e dialógica. A rigidez e unilateralidade da postura das partes litigantes na seara tributária teve como resultado a instauração de um paradigma insustentável no âmbito do contencioso tributário. Além disso, a manutenção desse paradigma retroalimenta a cultura do contencioso e provoca a corrosão do princípio do livre acesso à justiça.

Sob outra perspectiva, a ausência de efetividade na prestação jurisdicional tributária é um fator que demanda a busca por alternativas que possam atenuar o panorama caótico, em consonância com os princípios norteadores da CF/88. Dentre essas possibilidades, a adoção em larga escala dos meios alternativos para a resolução dos litígios tributários surge como uma das opções mais atrativas, pois, ao passo que traz benefícios ao Estado, também beneficia os particulares.

Ancorados na consensualidade e no objetivo pela autocomposição, as partes tornam-se protagonistas na arena processual, cabendo ao Poder Judiciário exercer o papel de garantidor para que os contornos legais sejam devidamente observados – e não de um mero “cobrador de tributos”. Mas, além disso, cabe ao Judiciário estimular a adoção de práticas e técnicas consensuais, para que todos os litigantes possuam a consciência de quais podem ser os métodos mais adequados para o tratamento de conflitos tributários. Com maior efetividade na resolução desses litígios, o Poder Judiciário poderá escoar parte de seu acervo e concentrar-se em demandas que realmente mereçam sua atenção, maximizando a tutela jurisdicional. E isso sem contar que haverá ganhos em termos de gestão judiciária, pois um acervo menos robusto significa o apaziguamento dos problemas de estrutura e de pessoal enfrentados pelo Poder Judiciário.

O Fisco, por seu turno, ao adotar meios alternativos para a cobrança do crédito tributário e deixar de lado a postura “tudo ou nada”, pode obter ganhos expressivos na arrecadação

tributária, vez que o acúmulo de juros sobre as dívidas tributárias sem dúvidas se constitui como um fator que agiganta os montantes devidos aos cofres públicos e desestimula o seu pagamento por parte dos sujeitos passivos que desejam quitá-las. Nesse sentido, a concessão de eventuais descontos previstos na legislação em troca do pagamento de dívidas pode se mostrar como uma estratégia muito mais efetiva para as Fazendas Públicas do que uma litigância desgastante e infundável. Outrossim, o esvaziamento de processos tributários poderá proporcionar que as Administrações foquem no verdadeiro problema que assola e atormenta o Estado Democrático de Direito: os devedores contumazes e a sonegação fiscal – estes sim tópicos que merecem uma postura energética por parte do Fisco na recuperação de créditos tributários.

Por último, mas não menos importante, os Contribuintes igualmente serão beneficiados pela adoção de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários, especialmente diante da abertura de novas “portas” para que o efetivo acesso à justiça seja concretizado. Com essa garantia, os Contribuintes não serão necessariamente arrastados para longos anos de litigância, cuja decorrência é a economia de recursos humanos e monetários para a manutenção desse paradigma.

Sob o ponto de vista econômico e orçamentário, o incentivo do emprego de métodos alternativos para a solução de conflitos tributários pode gerar ganhos expressivos em prol da promoção do bem-estar da coletividade e da melhor alocação de recursos por parte dos particulares, atendendo-se à neutralidade tributária.

Sublinhe-se que a mudança de paradigma não pode se dar de modo desordenado e sem planejamento, em atenção aos princípios da legalidade e segurança jurídica. Ao cabo, assumir-se que o crédito tributário é disponível não tem por decorrência o afastamento da premissa de que a sua cobrança não deixa de ser vinculada, à luz dos artigos 3º e 141 do CTN.

Além dos motivos acima elencados, essa inversão de paradigma se coloca em complemento com as diversas recomendações efetuadas pelo TCU ao Ministério da Fazenda por meio do Acórdão nº 2.497/2018, do Plenário³⁵⁷, em que a Corte de Contas da União sugeriu a adoção de diversas medidas administrativas a serem adotadas pela RFB e PGFN que poderiam racionalizar o processo de cobrança da DAU. Aliando-se a implementação de tais medidas administrativas com práticas alternativas de resolução de conflitos tributários, a Administração Tributária Federal possuirá todas as ferramentas para exercer o seu poder tributante de modo mais eficiente.

³⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Acórdão nº 2.497/2018, Plenário**. Julgado em 31.10.2018. Diário Oficial da União, Brasília, 14.11.2018, p. 58.

Ressalte-se que são diversas as ações que já foram adotadas mais recentemente pelo Poder Judiciário com a finalidade de endereçar o atual cenário de “macrolitigância fiscal” brasileiro. De antemão, vale mencionar que um dos atos propulsores dessa tendência, ainda que não voltado especificamente ao âmbito tributário, foi a Resolução nº 125/2010, do CNJ, cuja abordagem se deu na seção anterior e, por essa razão, deixa-se de elaborar novas considerações sobre ela.

Sem embargo, em 2021, o CNJ proferiu um novo ato envolvendo a temática acerca do emprego de métodos alternativos para a resolução de litígios, dessa vez especificamente direcionado à seara tributária. Trata-se da Recomendação nº 120, de 28 de outubro de 2021, que “[r]ecomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências.”³⁵⁸

A referida recomendação é um importante marco para consolidar o microsistema de métodos alternativos de tratamento de conflitos, que engloba o CPC/2015, as Leis nº 9.307/1996 e 13.129/2015 (Lei de Arbitragem), a Lei nº 13.140/2015 (Lei de Mediação), a Lei nº 13.988/2020 (Lei de Transação Tributária), as Leis nº 10.522/2002, 14.112/2020 e 11.101/2005 (Lei de Recuperação Judicial, Extrajudicial e de Falência), a Lei Complementar nº 174/2020 e a própria Resolução nº 125/2010 do CNJ.

Ademais, a recomendação surge como uma interessante alternativa para se equalizar o tratamento de demandas tributárias repetitivas, ante a imprescindibilidade em se prestigiar a isonomia tributária e a justiça fiscal. Essa diretriz foi extremamente relevante sobretudo quando de sua edição, no contexto de recuperação econômica dos Contribuintes após a superação da pandemia ocasionada pelo vírus COVID-19.

Nos termos do ato implementado pelo CNJ, recomendou-se aos(às) magistrados(as) que atuem em litígios tributários a priorização, sempre que possível, da adoção de soluções consensuais da controvérsia, estimulando-se a negociação, a conciliação, a mediação ou a transação tributária, observados os limites legais e os princípios da Administração Pública (art. 1º, *caput*). Em acréscimo, a recomendação abarca igualmente o incentivo, nos feitos em trâmite, a celebração de convenções processuais, o uso da arbitragem, quando autorizado por lei, e a submissão de proposta de transação tributária (art.1º, § 1º).

É interessante notar que, ainda que não exista previsão legal acerca da arbitragem tributária, o CNJ já antecipou a edição de lei que a estatua para colmatar que a sua adoção será uma prática a ser incentivada pelos magistrados brasileiros, em caso de concordância das partes.

³⁵⁸ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Recomendação nº 120, de 28 de outubro de 2021**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em 18 jan. 2025.

Outra relevante recomendação traduz-se no estímulo da realização da audiência de mediação e conciliação, prevista no art. 334 do CPC³⁵⁹, em conflitos que envolvam matéria tributária (art. 2º). Essa prática, embora prevista no procedimento comum cível, não é de frequente aplicação na prática forense tributária. Seja porque os magistrados sequer a considera, seja porque a Fazenda Pública e o Contribuinte também não dedicam seus esforços em buscar uma solução consensual. Trata-se de uma recomendação que demanda uma abordagem mais dialógica por parte das partes e uma inversão de valores das partes componentes da litigância tributária.

A Recomendação nº 120/2021 também sugere que os tribunais instituem varas especializadas com competência exclusiva para tratar de litígios tributários antiexacionais (art. 3º). Em que pese não se tratar de uma medida que teria o condão de incentivar o emprego de métodos alternativos para resolver tais litígios, seria potencializada a tramitação mais célere e uniforme dos processos, assegurando tratamento isonômico aos jurisdicionados. Malgrado isso, em tese, um juízo especializado em demandas tributárias antiexacionais teria maior acuidade em identificar possíveis gargalos e demandas que poderiam ser objeto de métodos alternativos para a sua melhor solução, aperfeiçoando o sistema como um todo.

Uma última relevante medida sugerida pela citada recomendação corresponde à implementação de Centros Judiciários de Solução de Conflitos Tributários (CEJUSC-Tributários) para o tratamento de demandas tributárias em fase pré-processual ou em processos em curso (artigos 5º a 7º). De fato, um sistema informatizado e digital que permita a interação entre as partes de forma mais informal e célere, com a supervisão do Poder Judiciário, possui alto potencial de revolucionar o contencioso tributário, especialmente à vista da possibilidade de autocomposição do conflito antes do início da fase litigiosa judicial.

Já em 2023, o CNJ, o Conselho da Justiça Federal (CJF), a Advocacia-Geral da União (AGU), a PGFN, e todos os Tribunais Regionais Federais (1ª a 6ª Regiões), editaram a Portaria Conjunta nº 7, de 23 de outubro de 2023, que “[d]ispõe sobre procedimentos, iniciativas e estratégias para racionalizar e aprimorar o fluxo de execuções fiscais promovidas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.”³⁶⁰ A portaria representa um esforço conjunto de

³⁵⁹ “Art. 334. Se a petição inicial preencher os requisitos essenciais e não for o caso de improcedência liminar do pedido, o juiz designará audiência de conciliação ou de mediação com antecedência mínima de 30 (trinta) dias, devendo ser citado o réu com pelo menos 20 (vinte) dias de antecedência.”

³⁶⁰ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Portaria Conjunta nº 7, de 23 de outubro de 2023**. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/cjf/noticias/2023/outubro/cjf-cnj-agu-e-os-seis-trfs-assinam-normativo-para-aprimorar-o-fluxo-de-execucoes-fiscais/SEI_1691240_Portaria_Conjunta_77.pdf. Acesso em 18 jan. 2025.

diversos órgãos a nível federal com o fito de atenuar o panorama caótico acerca das execuções fiscais em trâmite na Justiça Federal.

Ou seja, diante dos mandamentos insculpidos nos princípios da celeridade e da duração razoável do processo, bem como do gargalo das execuções fiscais e sua alta taxa de congestionamento, os órgãos acima indicados estabeleceram uma série de orientações com o fito de equacionar o cenário. Frise-se que a portaria sob questão, ao elencar os motivos para a sua edição, faz menção expressamente ao “benefício ao cidadão de ter seu nome excluído de processo judicial, mediante extinção da execução fiscal.”³⁶¹ É dizer que tais órgãos reconheceram os prejuízos advindos da perpetuação da cobrança de créditos tributários e a possibilidade em se renunciar da busca inarredável pelo satisfação da dívida, considerando seus efeitos nefastos e, por outro lado, os potenciais ganhos oriundos dessa mudança de postura.

Inequivocamente, tal raciocínio representa a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário e reconhece que haverá situações em que a insistência na cobrança do crédito tributário não trará resultados positivos para o Estado.

Em apertada síntese, a portaria referenciada estipula a integração entre os órgãos da Justiça Federal e a PGFN, mediante o cruzamento de dados informatizados entre tais entidades, para impulsionar o sentenciamento e arquivamento de execuções fiscais cujas dívidas estejam extintas, seja por pagamento, prescrição, decisão administrativa ou qualquer outra razão que inviabilize o trâmite do feito executivo. De fato, não se trata de um ato que incentiva a resolução consensual do litígio tributário, mas não deixa de representar uma alternativa à excessiva judicialização e uma mudança de postura das Fazendas Públicas, que passa a ser mais maleável.

Noutro giro, é de se ressaltar o movimento, por parte das Fazendas Públicas, tendente a explorar outras formas de recuperação do crédito tributário alheias ao prolongado rito das execuções fiscais. Dentre elas, destaca-se o protesto da CDA e a averbação pré-executória.

A possibilidade de a Fazenda Pública efetivar o protesto da CDA se deu em virtude da inclusão do parágrafo único ao art. 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, através da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012³⁶². Em suma, o protesto representa o ato formal e solene pelo qual se prova o inadimplemento e o descumprimento de uma determinada obrigação

³⁶¹ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Portaria Conjunta nº 7, de 23 de outubro de 2023**. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/cjf/noticias/2023/outubro/cjf-cnj-agu-e-os-seis-trfs-assinam-normativo-para-aprimorar-o-fluxo-de-execucoes-fiscais/SEI_1691240_Portaria_Conjunta_77.pdf. Acesso em 18 jan. 2025.

³⁶² BRASIL. **Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28.12.2012.

originada de título ou documento de dívida. Em âmbito tributário, constatada a inexistência de pagamento de tributo pelo sujeito passivo após notificação e inclusão em dívida ativa, é possível que o Fisco proceda ao protesto da CDA em cartório.

A efetivação da medida, que se mostra eivada de qualquer complexidade, dá publicidade à dívida não paga e pode resultar na inclusão do nome do devedor em cadastros de inadimplentes, gerando efeitos significativos para Contribuintes que desejem buscar financiamentos e empréstimos. E esse expediente se dá extrajudicialmente, representando um mecanismo de coerção menos invasivo e que não gera a constrição patrimonial forçada, como na execução fiscal³⁶³.

Inobstante a singeleza do protesto da CDA instituído pela Lei nº 12.767/2012, a sua constitucionalidade foi questionada no STF pela Confederação Nacional da Indústria (CNI) por meio do ajuizamento da ADI nº 5.135/DF, cujo julgamento ocorreu em 09.11.2016 pela Corte Suprema e a publicação do acórdão se deu em 07.02.2018³⁶⁴.

Com o fito de sustentar suas alegações, a CNI elencou uma série de artigos da CF/88 que teriam sido violados em virtude da autorização legal para que o Fisco pudesse protestar as dívidas tributárias, tais como os artigos 5º, incisos XIII e XXXV; 170, inciso III e parágrafo único; e 174, bem como o princípio da proporcionalidade. A linha mestra da fundamentação da CNI consistiu na assunção da premissa de que a execução fiscal seria um meio de cobrança menos gravoso para o Contribuinte, sendo que o protesto seria inadequado para esse fim por violar o princípio da preservação da empresa³⁶⁵.

No entanto, a maioria dos membros do STF julgou improcedentes essas alegações e declarou a constitucionalidade do parágrafo único do art. 1º da Lei nº 9.492/1997, fixando a tese de que “[o] protesto das Certidões de Dívida Ativa constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”³⁶⁶. O Relator do julgamento, Ministro Luís Roberto Barroso, salientou que o protesto da CDA contribui para a cobrança eficiente dos créditos tributários e evita o desperdício de recursos públicos com meios de cobrança, bem como auxilia no combate à inadimplência tributária.

³⁶³ BASSAN, Richard. BELUCHI, Alexandre. **Cuidados e efeitos do protesto da Certidão de Dívida Ativa**. ConJur, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-07/bassane-beluchi-cuidados-efeitos-protesto-cda/>. Acesso em 17 jan. 2025.

³⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.135/DF**. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.11.2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.02.2018.

³⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.135/DF**. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.11.2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.02.2018.

³⁶⁶ Ibidem.

Um outro fator positivo da adoção da medida por parte das Fazendas Públicas que foi mencionado pelo Ministro Luís Roberto Barroso no referido julgamento, e na linha da presente análise, consiste justamente no pressuposto de que os incentivos à cobrança extrajudicial do crédito tributário gerarão a diminuição do número de execuções fiscais a serem ajuizadas e, por conseguinte, o alívio na carga processual tributária arremessada ao Poder Judiciário, favorecendo-se a qualidade da prestação jurisdicional. Nesse contexto, a Corte reconheceu que os ganhos advindos da possibilidade de realização do protesto da CDA se justificariam, com sobras, face às brandas restrições aos direitos fundamentais dos devedores.

Porém, o próprio Ministro Luís Roberto Barroso dedicou algumas linhas em seu voto para alertar as Fazendas Públicas quanto ao uso indevido do instrumento do protesto de CDA, como se verifica do trecho abaixo reproduzido:

44. Nada obstante considere constitucional a possibilidade de protesto das certidões de dívida tal qual estabelecido pela Lei nº 12.767/2012, reconheço que a medida deve ser cercada de alguns cuidados, de modo a garantir que a atuação administrativa que irá concretizar o instrumento seja igualmente conforme o Direito.

45. Uma primeira cautela que se deve ter é a utilização do protesto em conformidade com os princípios da impessoalidade e da isonomia. Veja-se que há uma impossibilidade material ou jurídica de levar todas as certidões de dívida ativa a protesto ao mesmo tempo, seja pela necessidade de um juízo reforçado de legitimidade sobre a higidez dos créditos, seja pelo risco de se receber uma enxurrada de ações judiciais individuais contestando a legalidade de cada ato de protesto. Até mesmo a eventual falta de estrutura adequada da Administração Tributária pode recomendar que a medida seja implementada de forma gradual.

[...] 48. Uma segunda cautela refere-se ao controle de legalidade e de constitucionalidade, a ser realizado pela Administração Tributária. É dizer: embora o protesto de CDA seja constitucional em abstrato, é possível que sua aplicação em concreto gere situações de inconstitucionalidade (e.g., protesto de créditos cuja invalidade tenha sido assentada em julgados de Cortes Superiores por meio das sistemáticas da repercussão geral e de recursos repetitivos)²⁷ ou de ilegalidade (e.g., créditos prescritos, decaídos, em excesso, cobrados em duplicidade).³⁶⁷

À luz de tais relevantes advertências, conclui-se que a Corte Suprema, embora reconheça que o protesto de CDA é uma medida constitucional para a cobrança, ainda que indireta, do crédito tributário, o seu uso por parte das Administrações Tributárias não pode ser desenfreado, mas sim calcado em princípios de eficiência, legalidade e isonomia. Exemplo que denota essa preocupação é a constatação de que boa parte dos Municípios não possuem

³⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.135/DF**. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.11.2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.02.2018.

cadastros e sistemas informatizados atualizados, o que pode ocasionar protestos de CDAs cuja dívida já foi parcelada ou quitada³⁶⁸.

Sublinha-se que a mesma recomendação deve ser incorporada ao emprego de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários, realçando-se acima de tudo a prudência no respeito à lei, bem como a necessidade de prévia análise quanto à pertinência e adequação da sua utilização.

Anote-se que a Primeira Seção do STJ também se enveredou sobre a matéria no julgamento do REsp nº 1.686.659/SP, paradigma do Tema nº 777 dos Recursos Repetitivos, e alcançou a mesma conclusão do STF quanto à legitimidade do protesto de CDA pelas Fazendas Públicas³⁶⁹.

Sabe-se que uma parte da doutrina, mesmo diante de tais pronunciamentos pelas Cortes Superiores, permanece predicando a inconstitucionalidade do protesto de CDA por se tratar pretensamente de uma sanção política, abusiva e desnecessária³⁷⁰. No entanto, tal argumento não se sustenta porque desconsidera diversos aspectos que corroboram com o contrário, especialmente o fato de que o protesto da CDA é uma medida coercitiva de pagamento indireta, enquanto o rito da execução fiscal prevê constrições patrimoniais rígidas e disruptivas do patrimônio dos devedores. Isso sem mencionar que o protesto da CDA se traduz como uma forma de se descongestionar o Poder Judiciário e privilegiar a eficiência administrativa. Ainda, segundo a PGFN, entre março de 2013 e outubro de 2015, a taxa de recuperação das dívidas tributárias através do protesto da CDA alcançou o patamar de 19%, enquanto que, no mesmo período, as execuções fiscais recuperaram algo em torno de 1%³⁷¹.

O arrazoado acima tem o condão demonstrar que a desjudicialização é um caminho efetivo para que o Fisco obtenha retornos positivos na atividade de recuperação de créditos tributários e, noutro aspecto, os Contribuintes também sejam favorecidos por não serem obrigados a se submeterem a um processo judicial moroso, custoso e repressivo.

Por óbvio, o protesto judicial não deixa de se traduzir como uma forma de recuperação de créditos tributários e que irá efetuar restrições sobre direitos dos Contribuintes. No entanto,

³⁶⁸ BASSAN, Richard. BELUCHI, Alexandre. **Cuidados e efeitos do protesto da Certidão de Dívida Ativa**. ConJur, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-07/bassane-beluchi-cuidados-efeitos-protesto-cda/>. Acesso em 17 jan. 2025.

³⁶⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Recurso Especial (REsp) nº 1.686.659/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin. Julgado em 28.11.2018. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 11.03.2019.

³⁷⁰ OLIVEIRA, Bruno Bastos de. OLIVEIRA, Maria das Graças Macena Dias de. A busca pela satisfação do crédito tributário: protesto de CDA e os impactos no setor privado. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 5, n. 1, p. 61-82, 2019. P. 77-78.

³⁷¹ Notícia disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2016/protesto-de-cdas-possui-taxa-de-recuperacao-de-19>. Acesso em: 17 jan. 2025.

a decretação da indisponibilidade ou a realização de penhoras de bens são medidas muito mais gravosas ao patrimônio dos Contribuintes, medidas essas que frequentemente são decretas no curso de tramitação das execuções fiscais.

O mesmo raciocínio pode ser transportado aos meios alternativos para a resolução de litígios tributários: o seu emprego não trará total conforto aos Contribuintes inadimplentes ou terá o condão de extinguir suas dívidas, mas proporcionará formas mais adequadas para o equacionamento de seu passivo fiscal.

Quanto à averbação pré-executória, a sua previsão foi instituída pela Lei nº 13.606/2018, que acrescentou o art. 20-B, § 3º, inc. II, à Lei nº 10.522/2002³⁷². Trata-se de um procedimento por meio do qual a Fazenda Pública fica autorizada a averbar a Dívida Ativa nos registros de bens e direitos a penhora ou arresto, tornando tais bens indisponíveis. Aponta-se que a medida, além de diminuir o número de execuções fiscais em curso (pois permite condicionar o ajuizamento à existência de bens úteis para a satisfação dos créditos), contribui para a concentração de esforços em devedores que possuam patrimônio para arcar com o pagamento do débito inscrito em DAU³⁷³.

A norma prevista no aludido dispositivo caracteriza-se por ser uma outra forma de cobrança extrajudicial do crédito tributário e possui duas facetas. A primeira diz respeito à averbação dos bens e direitos nos órgãos de registro. A segunda se traduz na determinação de indisponibilidade de tais bens.

Em relação à primeira faceta, trata-se de uma medida que visa garantir o pagamento do débito de modo indireto (à semelhança do protesto da CDA) e dar publicidade a terceiros interessados na aquisição dos bens em que constar a averbação, dando a notícia em desfavor do titular inadimplente³⁷⁴.

Já a segunda faceta, a da indisponibilidade, é mais gravosa e atua diretamente sobre o patrimônio do devedor, tolhendo o seu direito de dispor dos bens tornados indisponíveis. Por esse motivo, parte significativa da doutrina passou a questionar a sua constitucionalidade, especialmente diante da sua incompatibilidade com o princípio da proporcionalidade e por

³⁷² “Art. 20-B. Inscrito o crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados.

§ 3º Não pago o débito no prazo fixado no caput deste artigo, a Fazenda Pública poderá:

[...] II - averbar, inclusive por meio eletrônico, a certidão de dívida ativa nos órgãos de registro de bens e direitos sujeitos a arresto ou penhora, tornando-os indisponíveis.”

³⁷³ ALBUQUERQUE JÚNIOR, Vicente Ferrer de. A constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no estado fiscal. **Revista da PGFN**. a. XI, n. 1, 2021. P. 45-46.

³⁷⁴ MUSSI GABRIEL, Ivana; RODRIGUES NETO, Assuero. Averbação Pré-executória como Meio Alternativo de Cobrança de Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 189–207, 2022, p. 196.

representar restrições excessivas e desnecessárias ao princípio da livre iniciativa e ao direito à propriedade privada.³⁷⁵

De modo semelhante, Ivana Mussi Gabriel e Assuero Rodrigues Neto arrazoaram que, ao atribuir à Fazenda Pública o poder de tornar unilateralmente os bens dos devedores indisponíveis, sem determinação pelo Poder Judiciário, a norma inviabilizou o exercício de direitos constitucionais fundamentais à atividade profissional e econômica, resultando na sua inconstitucionalidade.³⁷⁶

A controvérsia foi submetida ao STF por meio de uma série de ações diretas de inconstitucionalidade, dentre as quais a ADI nº 5.886/DF, ajuizada pela Associação Brasileira de Atacadistas e Distribuidores de Produtos Industrializados (ABAD)³⁷⁷. A Corte, por maioria de votos, entendeu pela constitucionalidade da averbação pré-executória, mas pela inconstitucionalidade da decorrente indisponibilidade. Prevaleceu naquele julgamento o voto médio do Min. Luís Roberto Barroso, que pode ser bem sintetizado a partir do seguinte trecho da sua antecipação ao voto:

Afirmo que considero a averbação legítima, mas claramente considero a indisponibilidade ilegítima, porque, aí, sim, a indisponibilidade, penso eu, exige reserva de jurisdição. Como regra geral no Direito brasileiro, a intervenção drástica sobre o direito de propriedade exige a atuação do Poder Judiciário.

Averbação é mero alerta contra terceiros, mas indisponibilidade é restrição a parte substantiva do direito de propriedade, que envolve, como sabemos, o direito de usar, fruir e dispor. Fazer cessar a indisponibilidade, a meu ver, interfere gravemente no direito de propriedade, sendo de se observar, Senhor Presidente, que basta a Fazenda Pública ajuizar a execução fiscal, para que, não paga, possa penhorar o bem e, aí sim, averbar, sem nenhum problema.

Não vejo muita razão para que a indisponibilidade seja determinada em sede administrativa, quando a Fazenda Pública, com relativa singeleza, pelo simples ajuizamento da ação, já passa a poder averbar a indisponibilidade de bem que venha a penhorar – evidentemente observada a ordem de prioridades da legislação. [...] ³⁷⁸

Novamente, percebe-se que o STF validou que a Fazenda Pública busque alternativas extrajudiciais para coagir os sujeitos passivos inadimplentes ao pagamento da dívida, mas desde que tais métodos se mostrem adequados e razoáveis nesse exercício, tais como o protesto da

³⁷⁵ PONTALTI, Mateus Benato. Indisponibilidade pré-executória e averbação pré-executória: análise sobre a legalidade e constitucionalidade do art. 20-B. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, pp. 341-357, p. 363.

³⁷⁶ MUSSI GABRIEL, Ivana; RODRIGUES NETO, Assuero. Averbação Pré-executória como Meio Alternativo de Cobrança de Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 189-207, 2022, p. 202.

³⁷⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.886/DF**. Relator Ministro Marco Aurélio. Redator para Acórdão Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.12.2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 05.04.2021.

³⁷⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.886/DF**. Relator Ministro Marco Aurélio. Redator para Acórdão Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.12.2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 05.04.2021.

CDA. O presente estudo compartilha o entendimento de que o mesmo olhar seja dado aos meios alternativos para a resolução de litígios tributários, refreando-se eventuais interpretações que tenham como objetivo unicamente o incremento da arrecadação tributária, desconsiderando-se demais direitos dos Contribuintes que estejam em jogo.

A esse respeito, e afastando a indisponibilidade absoluta do crédito tributário, sólida é a contribuição de Fernanda Drummond Parisi ao realçar que os juízos de valor que terão o condão de resultar na disponibilidade do crédito tributário deverão ser muito bem respaldados³⁷⁹. Efetivamente, a jurista adverte com razão que, além de possuir uma justificativa adequada, as formas que culminarem na disponibilidade do crédito tributário deverão ser precisamente delineadas pela legalidade tributária.

Em reforço, ressalte-se que, a nível federal, a Administração Pública já possui a Câmara de Mediação e de Conciliação da Administração Pública Federal (CCAF), vinculada à Consultoria-Geral da União. Nos termos do art. 41 do Decreto nº 11.328, de 1º de janeiro de 2023, compete à CCAF:

- I - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da Advocacia-Geral da União;
- II - requisitar aos órgãos e às entidades da administração pública federal, envolvidos ou não no conflito submetido à Câmara diligências, cooperação técnica e manifestação sobre a oportunidade e conveniência de sua atuação administrativa na solução do conflito;
- III - dirimir, por meio de mediação, as controvérsias:
 - a) entre órgãos públicos federais, entre entidades públicas federais ou entre órgão e entidade pública federal;
 - b) que envolvam órgão ou entidade da administração pública federal e os Estados, o Distrito Federal ou os Municípios ou suas autarquias ou fundações públicas;
 - c) que envolvam órgão ou entidade da administração pública federal e empresa pública ou sociedade de economia mista federal; ou
 - d) que envolvam particular e órgão ou entidade da administração pública federal, nos casos previstos no regulamento de que trata o § 2º do art. 32 da Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015;
- IV - buscar a solução de conflitos judicializados, nos casos remetidos pelos Ministros dos Tribunais Superiores ou por outros membros do Poder Judiciário, ou por proposta dos titulares dos órgãos de direção superior, de execução e vinculados da Advocacia-Geral da União;
- V - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta nos casos submetidos a procedimento de mediação;
- VI - encaminhar, quando couber, ao Consultor-Geral da União as controvérsias jurídicas não solucionadas por procedimento de mediação para os fins do disposto no § 1º do art. 36 da Lei nº 13.140, de 2015; e

³⁷⁹ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 50.

VII - coordenar, orientar e supervisionar as atividades conciliatórias no âmbito das Consultorias Jurídicas da União nos Estados.³⁸⁰

Portanto, observa-se que a CCAF se reveste como um órgão da Administração Federal com papel central na regência e no exercício da atividade consensual em conflitos que envolvam órgãos e entidades da União. Com efeito, a possibilidade de se atingir a pacificação de conflitos entre órgãos e entidades públicas e entre esses e particulares marca um aperfeiçoamento de suas políticas públicas e a alteração da figura do advogado público para um agente proativo na construção de tais políticas, ao invés do costumeiro papel de “bombeiro jurídico”.³⁸¹

Sem dúvidas, trata-se de um órgão que pode exercer funções importantes para que a utilização de meios alternativos para a resolução de litígios tributários, a nível federal, seja implementada e estimulada.

Em arremate, não se pode desprezar que a adoção de meios alternativos para a resolução de litígios envolvendo a Administração Pública pode, na realidade, trazer benefícios materiais e morais à coletividade, diante dos custos ordinários com a instauração e manutenção de uma demanda.³⁸² Ao referir-se à Rede Federal de Mediação e Negociação (Resolve), programa instituído pelo Decreto nº 12.091/2024 e que estimula o emprego de métodos autocompositivos de resolução de conflitos na administração pública federal, Pedro Henrique de Marco salienta que se trata de um novo capítulo “para a mudança de paradigma na gestão de conflitos pela administração pública federal, que, como se vê, tem adotado a postura de antecipar a resolução de conflitos, preservando os interesses das partes envolvidas.”³⁸³

Diante desse quadro, a seguir serão respondidos objetivamente os questionamentos apresentados nas hipóteses formuladas na introdução da presente análise.

Em primeiro lugar, pode-se afirmar que o paradigma tradicional de cobrança de dívidas tributárias fracassou? Sim. Diante dos reiterados dados fornecidos pelo CNJ e por outras pesquisas expostas ao longo do estudo, pode-se dizer que a cobrança de créditos tributários através das execuções fiscais possui taxa baixíssima de recuperação das dívidas e o processo

³⁸⁰ BRASIL. **Decreto nº 11.328, de 1º de janeiro de 2023**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Advocacia-Geral da União e remaneja cargos em comissão e funções de confiança. Diário Oficial da União, Brasília, 01.01.2023.

³⁸¹ PEIXOTO, José Roberto da Cunha. FERREIRA, Kaline. **A Câmara de Conciliação da Administração Pública Federal**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas-acervo/tribuna-da-advocacia-publica/a-camara-de-conciliacao-da-administracao-publica-federal>. Acesso em 18 jan. 2025.

³⁸² DELGADO, Thiago Chacon. Negócios processuais e o compromisso de ajustamento de conduta. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, 2020, nº 76, p. 198.

³⁸³ MARCO, Pedro Henrique de. **'Resolve': consensualidade nas disputas com a administração pública federal**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-12/resolve-consensualidade-nas-disputas-com-a-administracao-publica-federal/>. Acesso em: 18 jan. 2025.

judicial de cobrança é altamente moroso, custoso e inefetivo, embora seja marcado por um aspecto repressivo. Dados da PGFN corroboram essa primeira conclusão, cuja tendência é o espelhamento a nível subnacional.

Em segundo lugar, se sim, essa circunstância pode ser atribuída, dentre outros fatores, à utilização, ainda que implícita, da premissa equivocada de que o crédito tributário é indisponível? Sim. O pressuposto de que o crédito tributário é indisponível torna a sua cobrança um processo rígido e engessado, sem margem para uma atuação mais efetiva e sensível às peculiaridades envolvendo os litígios tributários. Deveras, o suposto princípio da indisponibilidade do crédito tributário parte de uma acepção arcaica acerca dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos, cujo resultado é uma postura inflexível do Fisco ao cobrar o crédito tributário que, ao cabo, desvirtua os próprios interesses públicos.

Por fim, nesse contexto, a utilização de métodos alternativos de resolução de litígios pode se revelar como forma de revitalizar o contexto de recuperação de créditos tributários? Sim. Os métodos alternativos de resolução de litígios, embora não enfrentem frontalmente o obstáculo da complexidade da legislação tributária, possuem alto potencial para atenuar os efeitos da excessiva judicialização de demandas tributárias a partir de uma abordagem consensual e autocompositiva, partindo-se de uma perspectiva mais dialógica entre Fisco e Contribuinte. A disseminação de seu emprego, conforme os contornos legais, além de contribuir para a possibilidade de que uma solução mais adequada seja apresentada ao caso concreto, permitirá que o Poder Judiciário exerça uma prestação jurisdicional mais efetiva e célere, efetivando-se o princípio do livre acesso à justiça em matéria tributária.

Assim, deve-se concluir que não há qualquer entrave ao emprego dos meios alternativos para a solução de conflitos no âmbito tributário, tendo em vista que a suposta (in)disponibilidade do crédito tributário em nada interfere quanto a essa possibilidade. E mais, a tendência quanto ao incremento do emprego dos métodos alternativos para a resolução de litígios também pode ser estendida e incentivada em matéria tributária, ante os potenciais ganhos advindos dessa mudança de paradigma.

Estabelecidos esses marcos e superada a pretensa indisponibilidade do crédito tributário, na seção final serão tecidos alguns comentários acerca dos principais métodos alternativos que já são – e podem vir a ser – empregados na resolução de conflitos tributários, a evidenciar a superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário e o advento de uma maior maleabilidade no desenrolar dos arranjos das controvérsias tributárias.

4. CONTEXTO ATUAL DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO E PERSPECTIVAS FUTURAS.

4.1. O advento da transação tributária: contornos e preocupações.

Na seção anterior, mencionou-se que a transação tributária foi inserida de modo definitivo no cenário jurídico brasileiro com a publicação de Lei nº 13.988/2020, em que pese o instituto estar previsto legalmente no CTN desde a sua edição, em 1966. A seguir, serão traçados alguns comentários acerca do surgimento e implementação do instituto no contexto brasileiro, bem como algumas preocupações advindas do seu emprego em litígios tributários.

Conforme adiantado anteriormente, a transação tributária permitiu ao Fisco e aos Contribuintes a possibilidade de que as partes efetivem concessões mútuas para a resolução de determinado conflito tributário, acentuando-se o caráter disponível do crédito tributário. Atualmente, pode-se afirmar que o instituto, embora ter sido efetivamente implantado a menos de cinco anos no panorama tributário brasileiro, é aquele de maior relevância e repercussão.

Sem embargo, note-se que antes mesmo da publicação da Lei nº 13.988/2020, oriunda da conversão da Medida Provisória nº 899/2019 em lei, a doutrina nacional já havia se dedicado ao instituto da transação tributária. A seguir, serão citados alguns deles, sem qualquer pretensão de exaustão.

Ainda em 2006, Cledson Moreira Galinari advertia quanto ao esquecimento da transação tributária e que a sua consideração poderia consistir em importante solução para o problema advindo da crescente polarizações dos litígios tributários, ressaltando que suas raízes se encontram no direito privado e que a sua finalidade seria “a realização do interesse público pela eficiência obtida pelo consenso.”³⁸⁴

Em 2008, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy pontuou que o emprego da transação tributária teria como virtudes a potencialização de as discussões entre Fisco e Contribuintes serem estancadas no âmbito da própria administração tributária, o refreamento da judicialização e o maior diálogo entre os sujeitos da relação jurídico-tributária, ancoradas em um modelo que privilegiasse a veracidade, lealdade, boa-fé, confiança, colaboração e celeridade³⁸⁵.

³⁸⁴ GALINARI, Cledson Moreira. **Abordagem principiológica e pragmática da transação tributária**. ConJur, 2006. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2006-ago-18/abordagem_principiologica_pragmatica_transacao_tributaria/. Acesso em: 19 jan. 2025.

³⁸⁵ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Crédito tributário poderá acabar na fase administrativa**. ConJur, 2008. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-out-30/credito_tributario_acabar_fase_administrativa/. Acesso em 19 jan. 2025.

Inclusive, foi por volta desse período que o Poder Executivo apresentou à Câmara dos Deputados a minuta do Anteprojeto da Lei Geral de Transação em Matéria Tributária, que culminou no Projeto de Lei nº 5082/2009. Embora tal proposição legislativa não tenha sido aprovada, realça-se que há mais de uma década já havia indícios de vontade política suficiente para implementar o instituto no ordenamento brasileiro.

Segundo Fábio Artigas Grillo, no âmbito de tese de doutoramento elaborada em 2012, assim como no âmbito privado, a transação tributária traduz-se como o negócio jurídico administrativo, celebrado entre o sujeito ativo e o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária controvertida que, a partir das disposições legais, mediante a manifestação expressa da vontade de tais sujeitos, avencam em relação aos interesses em conflito, através de concessões mútuas, com o fito de extinguir o litígio tributário.³⁸⁶

Em dissertação de mestrado do ano de 2013, Phelippe Toledo Pires de Oliveira sublinhou que a transação tributária potencializaria não somente a resolução célere de conflitos, como também a maior participação dos administrados no procedimento de aplicação das normas, relacionando-se, inclusive, à necessidade de se conferir maior legitimidade social à tributação, à busca pela eficiência na gestão administrativa-tributária e ao estreitamento das relações entre Fisco e Contribuintes³⁸⁷.

Em artigo datado de 2015, Leonardo Buíssa e Lucas Bevilacqua já assentavam a compatibilidade entre a transação tributária e o regime constitucional tributário, predicando pela edição de uma lei geral de transação tributária que fosse estabelecida a partir de balizas moderadas e criteriosas pela Administração Tributária, em consonância com os princípios da igualdade tributária e da livre concorrência³⁸⁸.

Fernanda Drummond Parisi, em sua tese de doutorado, desenvolvida em 2016, apontou que uma importante característica da transação tributária é que, a princípio, a sua natureza sempre será terminativa, e não preventiva de conflitos, pois ela é firmada após o surgimento do conflito entre Fisco e Contribuinte.³⁸⁹ De fato, a transação tributária se constitui como um meio alternativo para a resolução de litígios tributários, e não como um meio para prevenir o seu

³⁸⁶ GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012, p. 170.

³⁸⁷ OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A transação em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 202.

³⁸⁸ BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo-FA**, Belo Horizonte, v. 15, p. 46-54, 2015, p. 53.

³⁸⁹ PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 113.

surgimento. Seria possível caracterizá-la como preventiva tão somente na acepção de que previne o desenvolvimento dos litígios (e não do seu nascedouro).

No mesmo ano, foi publicado artigo de autoria de João Ricardo Catarino e Guilherme de Mello Rossini no qual os autores concluíram peremptoriamente que não haveria dúvidas quanto à viabilidade da transação tributária no contexto brasileiro, tendo em vista o sucesso de experiências estrangeiras análogas, os benefícios advindos de sua adoção e o afastamento da premissa de que tratativas no direito público seriam impossíveis.³⁹⁰

Diante desse apanhado exemplificativo de estudos doutrinários acerca do tema da transação tributária antes do advento da Lei nº 13.988/2020, constata-se que o instituto teve um longo processo de amadurecimento e resulta da mudança do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário para o advento de um cujo signo é a maleabilidade dos litígios tributários.

Sob o ponto de vista normativo, não se deve desprezar o contexto envolvendo a recuperação dos créditos tributários e o baixo grau de sua recuperabilidade por parte do Fisco, conforme exposto nas seções anteriores. Nesse momento, cumpre mencionar uma das formas que o legislador ordinário federal adotou para tentar contornar esse panorama, mas que ainda não foi abordada pela presente análise. Trata-se da criação reiterada de programas de parcelamentos especiais ou extraordinários para possibilitar o pagamento favorecido de tributos (v. g. o parcelamento especial instituído pela Lei nº 9.964/2000 – comumente referido como “REFIS”).

A justificação para a instituição de tais programas derivou da noção de que essas medidas possibilitariam que as empresas brasileiras pudessem estar em dia com suas obrigações tributárias e, conseqüentemente, teriam maior aptidão para exercer de maneira mais eficiente a sua atividade econômica, de modo que tais benefícios seriam percebidos por toda a sociedade.

Sobre este ponto, chama atenção a semelhança entre o raciocínio do legislador pátrio com a ideia da economia de gotejamento (*trickle-down economics*), que ganhou força no ocidente ao longo dos últimos cinquenta anos. A partir dessa teoria construiu-se o raciocínio de que, por exemplo, a desoneração tributária sobre os agentes econômicos mais relevantes (com maior poderio financeiro) permitiria que estes incrementassem a sua produção de bens/serviços, o que geraria novos postos de trabalho e, nessa esteira, mais receitas tributáveis (conhecida

³⁹⁰ CATARINO, João Ricardo; DE MELLO ROSSINI, Guilherme. A transação tributária e o mito da (in) disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, v. 15, n. 2, 2016, p. 182.

também como *supply-side economics*)³⁹¹. Em suma, caberia ao Estado propiciar as condições para que o bolo crescesse para, após isso, retirar a fatia correspondente aos tributos.

Entretanto, como será visto mais adiante, a teoria da economia de gotejamento possui efetividade dubitável, assim como os programas de parcelamento especiais e extraordinários instituídos no âmbito da União Federal. Na prática, os referidos programas não foram suficientes para equacionar o problema do baixo grau de recuperabilidade dos créditos tributários e, além disso, impulsionaram o surgimento de outros problemas advindos da sua reiteração periódica, fator esse que propiciou a sua deturpação e abuso por parte de devedores contumazes.

Uma primeira consequência negativa dessa conjuntura foi o surgimento de distorções de cunho concorrencial, na medida em que devedores se aproveitaram indevidamente da criação de programas de parcelamento para diferir eternamente o pagamento de seus tributos³⁹². Tal *modus operandi* denuncia os chamados devedores contumazes, que se valem da legislação para não pagar tributos e perceber vantagens sobre seus concorrentes em virtude desse comportamento.

Evidencia-se, igualmente, que a multiplicação dos programas de parcelamento possibilitou que os contribuintes adotassem o comportamento de deixar deliberadamente de recolher seus tributos para regularizar posteriormente seus débitos somente quando da instituição de novo programa de parcelamento³⁹³. Isto é, determinados contribuintes adquiriram o “poder” de escolher quando gostariam de regularizar suas dívidas tributárias, considerando-se a certeza de que seriam instituídos novos programas.

Isso levou parte da doutrina a indicar que a renovação dos parcelamentos especiais e extraordinários gerou um “enfraquecimento na disposição de pagar tributos”³⁹⁴ e a criação de uma “cultura do inadimplemento”³⁹⁵. De se mencionar, ademais, que mesmo aqueles que

³⁹¹ ORESKES, Naomi. CONWAY, Erik M. **The Big Myth: How Americans Taught us to Loathe Government and Love the Free Market**. New York: Bloomsbury, 2023, p. 376.

³⁹² COSTA, Thiago Batista da. **As leis de parcelamento de débitos perante a Fazenda Nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 136 p., 2020, p. 109.

³⁹³ FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 3, n. 1-2, p. 161-187, 2016, p. 184-185.

³⁹⁴ PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Economia**, Brasília, v. 13, n. 2, mai/ago 2012, p. 355-356.

³⁹⁵ CARVALHO, Pedro Henrique Duarte. **Programas especiais de parcelamento: impactos na arrecadação, no comportamento do contribuinte e nos princípios constitucionais**. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 27 p., 2020, p. 13.

aderiam aos programas de parcelamento, apenas uma pequena parte cumpria com o acordo e, normalmente, apenas os devedores com condições de pagamento é que assim o faziam.

Em síntese, a proliferação de programas de parcelamento concedeu uma série de descontos excessivos e de forma indiscriminada, pois mesmo aqueles contribuintes que possuíam capacidade de pagamento integral da dívida poderiam aderir a tais programas, resultando em pouca efetividade no combate à recuperação de créditos tributários e uma acentuação na desigualdade econômica brasileira, ante as distorções acima apontadas.

Foi diante desse cenário insustentável que a necessidade de alteração do paradigma se tornou patente, o que possibilitou, enfim, a instituição da transação tributária a nível federal a partir da Lei nº 13.988/2020. Foram previstas três modalidades de transação: por proposta individual ou adesão para débitos de competência da Procuradoria-Geral da União, por adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário e por adesão no contencioso tributário de pequeno valor.

A distinção entre tais modalidades de transação diz respeito à iniciativa: enquanto na modalidade de proposta individual a iniciativa é do sujeito passivo que pretende regularizar suas dívidas e estabelecer as condições a serem implementadas, na modalidade de adesão é a própria Fazenda Pública quem estabelece as condições por meio de editais, cabendo aos Contribuintes tão somente efetuar a adesão.

Como é de se esperar, os editais são padronizados e se aplicam de modo indiscriminado aos contribuintes que optem por aderi-los, respeitadas as particularidades decorrentes da natureza dos créditos e seu grau de recuperabilidade, que será melhor detalhado mais adiante. Essa conjuntura levou ao maior número de transações firmadas por meio dessa modalidade em comparação à transação por proposta individual, que é mais restrita e possui maior grau de individualização das condições³⁹⁶.

Em ambos os casos, a sistemática funciona de maneira semelhante à lógica subjacente ao instituto: mediante a assunção de concessões mútuas por parte de Fisco e Contribuinte, pretende-se chegar à resolução do litígio da maneira mais rápida e eficaz possível.

Nesse quadro, é interesse notar que a aplicação e regulamentação da transação tributária deve observar aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade, nos termos do art. 1, § 2º, da Lei nº

³⁹⁶ BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 6.757/2022**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941>. Acesso em 23 jan. 2025.

13.988/2020³⁹⁷. Essa previsão é relevante para nortear os parâmetros da operacionalização do instituto, de forma a evitar-se abusos e tentativas de se atentar contra os valores protegidos pela Constituição Federal.

De se verificar, ainda, um importante fator na aplicação do instituto: a existência de um grau de recuperabilidade dos créditos tributários. Essa característica, presente em qualquer das modalidades a serem adotadas, é fundamental para que se promova uma maior precisão na realização da justiça fiscal através dos acordos de transação, pois permite balizar o comportamento da Fazenda Pública de acordo com as características dos créditos a serem transacionados.

Naturalmente, a instituição da transação a nível federal provocou diversas repercussões no contexto da recuperação de créditos tributários pela Fazenda Pública. A primeira delas diz respeito à disseminação da sua utilização a outros entes federativos. Com efeito, diversos Estados e Municípios se valeram do precedente criado pela União Federal e decidiram instituir suas próprias legislações para possibilitar a formalização de transações tributárias cujo objeto sejam os créditos de sua titularidade. Vale ressaltar, a esse respeito, os esforços pioneiros do Município de Manaus (Lei Municipal nº 3.064/2023) e do Estado de São Paulo (Lei Estadual nº 17.843/2023).

Em decorrência da multiplicação de possibilidades na transação de débitos federais, estaduais e municipais, os contribuintes se viram munidos de diversas opções para regularizar seus débitos de forma simplificada e mediante a concessão de descontos, evitando-se o caminho tradicional e moroso das execuções fiscais.

Assim, o cenário envolvendo os litígios tributários no Brasil foi radicalmente alterado pela transação tributária, em atenção à já reiterada necessidade de adoção de um sistema multiportas de Justiça, que endereça os problemas advindos do contencioso tributário de forma mais estratégica e eficiente – o que é fundamental para a realidade brasileira, diante da relevância das execuções fiscais como um fator de congestionamento do Poder Judiciário.

A consequência direta advinda da implementação desse novo cenário foi o incremento na arrecadação das Fazendas Públicas, que passaram a recuperar – ainda que parcialmente – créditos tributários que estavam sendo cobrados sem sucesso através dos meios típicos de execução. Sobre o tema, é notório que mesmo aqueles que não eram entusiastas do instituto da

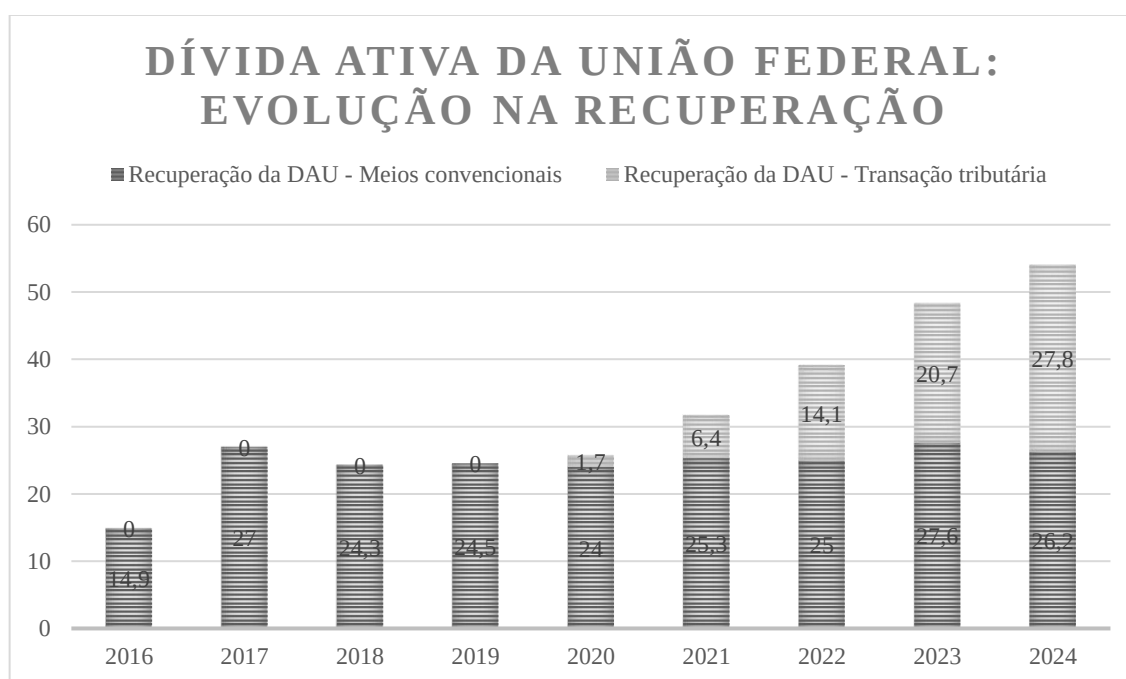
³⁹⁷ “Art. 1º. [...]”

[...] § 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Lei, serão observados, entre outros, os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da transparência, da moralidade, da razoável duração dos processos e da eficiência e, resguardadas as informações protegidas por sigilo, o princípio da publicidade.”

transação tributária não podem se furtar em reconhecer a sua relevância para os sucessivos resultados de incremento na arrecadação da PGFN: em 2022, a arrecadação do órgão vinculado ao Ministério da Fazenda foi de R\$ 39,1 bilhões – superando em 23% do valor do ano anterior –, dos quais R\$ 14,1 bilhões (36%) decorreram de resultados de acordos de transação tributária³⁹⁸.

Em 2023 e 2024, a perspectiva não foi diferente para a PGFN, em que o órgão arrecadou através de acordos de transação tributária, respectivamente, R\$ 20,7 bilhões e R\$ 27,8 bilhões (números até outubro de 2024).³⁹⁹ Em agosto de 2023, um único acordo de transação tributária foi responsável pela regularização de R\$ 10 bilhões⁴⁰⁰. Tal número, por si só, representou 25% da arrecadação total do órgão para o ano anterior e 71% do valor total arrecadado via transação tributária para o ano anterior. A evolução da recuperação da DAU pela PGFN e o impacto da transação tributária pode ser evidenciado a partir do seguinte gráfico:

Gráfico 8 – Evolução da recuperação da DAU pela PGFN.



Fonte: elaboração própria, com base em números da PGFN.

³⁹⁸ A este propósito, confira-se a seguinte notícia: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-alcanca-r-39-1-bilhoes-em-valor-arrecadado-em-2022>. Acesso em 05 dez. 2023.

³⁹⁹ Cf. notícia da PGFN disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/dezembro/pgfn-arrecadou-r-49-2-bilhoes-inscritos-em-divida-ativa-ate-outubro-de-2024-uma-marca-historica#:~:text=Em%202023%2C%20a%20Fazenda%20Nacional,as%20discuss%C3%B5es%20de%20cr%C3%A9ditos%20judicializados>. Acesso em 19 jan. 2025.

⁴⁰⁰ É ver a seguinte notícia: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-realiza-maior-acordo-de-transacao-tributaria-da-historia>. Acesso em 05 dez. 2023.

Diante de tais dados, é inegável que esta forma de extinção do crédito tributário vem contribuindo de forma significativa para o aumento do fluxo de moeda nos cofres públicos.

Porém, em que pese essa repercussão positiva sob o ponto de vista da arrecadação tributária e de diminuição na judicialização (que são, a princípio, externalidades positivas), o presente estudo pretende, sob um outro viés, e menos explorado na doutrina, abordar potenciais impactos negativos da transação, motivos esses de preocupação quanto à aplicação do instituto.

Inicialmente, percebe-se que a mesma justificativa que era utilizada para a reiteração de programas de parcelamento especiais e extraordinários foi utilizada na edição da Medida Provisória nº 899/2019 para validar seus pressupostos de “urgência” e “relevância” para sua aprovação. Do Parecer do Relator da Comissão Mista do Congresso Nacional que apreciou a referida MPv extrai-se que o “[...] grave quadro fiscal exige medidas urgentes [...]” na recaptura dos créditos tributários, o que ocasionaria incremento na arrecadação⁴⁰¹.

A semelhança não é de se espantar, pois esta é uma justificativa genérica e que poderia subsidiar a exposição de motivos para qualquer proposição legislativa no Brasil que tendesse a estimular a arrecadação tributária, na medida em que o país sempre está com déficit fiscal. Isso nos leva a desmistificar a noção de que a transação seria totalmente inovadora, pois a justificativa para a edição da Medida Provisória nº 899/2019 pode conduzir ao raciocínio de que a transação tributária seria somente mais uma forma de se tentar combater os reflexos dos reais problemas, e não os problemas em si, que demandariam um enfrentamento muito mais sério e complexo por parte do Poder Legislativo (tais como a complexidade da legislação tributária e a sobreposição de incidências tributárias).

Noutros termos, em que pese a transação tributária privilegiar a noção de um ambiente “simbiótico e mutualista” entre o Estado e os mercados privados, modelo esse proposto por Mariana Mazzucato⁴⁰², alerta-se que esse ambiente deveria se dar também em outro momento – anterior ao surgimento dos litígios tributários –, e não somente quando já há um litígio instaurado.

Mas não se pode ignorar os méritos da transação tributária simplesmente por esse motivo, diante das suas limitações e do seu específico escopo, que é o de atenuar o paradigma fracassado de recuperação do crédito tributário. Todavia, entende-se que o argumento de que a

⁴⁰¹ BRASIL. Congresso Nacional. **Parecer CN nº 1, de 2020. MPV 899/2019**. Brasília: Congresso Nacional, 19.02.2020. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866568&filename=PAR+1+MPV89919+%3D%3E+MPV+899/2019. Acesso em: 11 dez. 2023, p. 29.

⁴⁰² NETTO, Manoel Tavares de Menezes. **CARCARÁ**, Sara Mendes. **A nova missão da transação tributária federal**. JOTA, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-nova-missao-da-transacao-tributaria-federal-07112023>. Acesso em: 11 dez. 2023.

transação fiscal teria como fundamento de validade o equacionamento do quadro fiscal desvirtua o instituto, pois, em linha com a exposição das demais seções, não se trata unicamente de se incrementar a arrecadação tributária, mas sim traçar novos *standards* na relação entre Fisco e Contribuinte.

Considerando-se que a justificativa para a instituição da transação tributária foi a mesma da que motivou a reiteração dos parcelamentos especiais e extraordinários, a premissa de que os benefícios advindos da sua implementação serão percebidos pela economia como um todo também merece cautela, pois, conforme visto anteriormente, a ideia de que a totalidade dos atores irão se beneficiar pelo emprego da transação tributária requer um grau maior de atenção, para que sejam aferidas potenciais distorções quando da sua implementação, de modo que não haja uma desproporção entre o fim almejado pela norma e os seus efeitos decorrentes.

Outro motivo que aproxima a transação tributária aos programas de parcelamento mencionados é a perpetuação dos editais de transação por adesão publicados pela PGFN, cujas condições pouco se alteram, criando-se um plexo normativo de descontos e condições favorecidas constantemente à disposição dos contribuintes, que pode levar justamente ao reinício da “cultura do inadimplemento” e do “enfraquecimento na disposição de pagar tributos”.

Ademais, apesar de a transação ter sido concebida para considerar individualmente o perfil de cada devedor que fosse formalizar os acordos, não é esta a prática que necessariamente vem ocorrendo, pois os editais de transação por adesão criados pela PGFN concedem os descontos nos débitos a partir de critérios duvidosos envolvendo o grau de recuperabilidade dos créditos tributários a serem transacionados. Explica-se: atualmente a norma infralegal que rege a aferição do grau de recuperabilidade dos créditos tributários, que é o único fator que poderá diferenciar as condições da transação a ser firmada, prevê uma série de parâmetros, dentre os quais o tempo de cobrança, a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos, existência de parcelamentos e a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo⁴⁰³. Apesar de tentar estabelecer contornos na formalização dos acordos de transação, tais parâmetros não possuem transparência e desvirtuam o intuito do instituto.

Exemplo dessa situação consiste na utilização primordial da capacidade de pagamento do sujeito passivo para fins de concessão de descontos, que, por vezes, é sub ou

⁴⁰³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 6.757/2022**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941>. Acesso em 23 jan. 2025.

superdimensionada e não reflete a realidade⁴⁰⁴. Com relação à transparência para a mensuração da capacidade de pagamento para fins de definição dos percentuais de desconto a serem aplicados na transação tributária, acentua-se que não há previsão legal ou infralegal acerca de sua metodologia e, apesar do cálculo ser realizado com base em informações prestadas pelo devedor, o método para isso é obscuro.⁴⁰⁵

Noutro prisma, não há qualquer norma legal que incentive transações tributárias que valorizem objetivos de incentivo às práticas ambientais, sociais e de governança (ESG). Deveras, as disposições envolvendo a perseguição de valores que privilegiam questões coletivas e ambientais (extra monetárias) são demasiadamente genéricas, não determinam parâmetros a serem perseguidos e não preveem a fiscalização do efetivo cumprimento de condições envolvendo tais objetivos⁴⁰⁶.

Assim, há uma possível contradição entre os objetivos da Lei nº 13.988/2020 e da Constituição Federal de 1988 e os efeitos oriundos da implementação em larga escala da transação tributária, que apresenta características semelhantes com o paradigma anterior envolvendo a recuperação de créditos tributários através de parcelamentos extraordinários e especiais. E isso se dá especialmente porquanto as normas de regência do instituto acabam por favorecer os Contribuintes que deliberadamente deixam de pagar seus tributos de forma contumaz, pois são eles os detentores dos maiores descontos no pagamento de suas dívidas.

Em outras palavras, a possível desvirtuação do instituto da transação tributária ocasiona diversos efeitos. O mais deletério deles corresponde ao fato de que os maiores beneficiados dessa forma de extinção do crédito tributário são os agentes econômicos que conseguem manipular as previsões normativas para obter os maiores descontos ou os mesmos descontos de agentes que estão em situações diversas.

Há, portanto, uma evidente quebra na isonomia tributária e a persistência de problemas envolvendo a falta de efetiva repressividade do Estado brasileiro no combate ao não recolhimento deliberado de tributos (aos devedores contumazes), pois os descontos são concedidos em patamares semelhantes para contribuintes de perfis muito distintos, além da falta

⁴⁰⁴ RODRIGUES, Edilton Henrique. BURATI, Aguinaldo Matheus Alves. **Transação tributária, Capag e incertezas com a Fazenda Nacional**. Conjur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-18/rodrigues-burati-transacao-tributaria-capag-incertezas/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

⁴⁰⁵ RODRIGUES, Tales de Almeida. **Capacidade de liquidez na transação tributária**. ConJur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-10/tales-almeida-capacidade-liquidez-transacao-tributaria/>. Acesso em 19 jan. 2025.

⁴⁰⁶ FAVIERO, Gustavo Vaz. **Novidades na transação tributária: Portaria PGFN 1.241 e seus impactos nos acordos**. Conjur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-13/gustavo-vaz-novidades-na-transacao-tributaria/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

de benefícios mais significativos para empresas de pequeno porte. Esse panorama resulta, por seu turno, no desprestígio de um ideal de justiça tributária.

Ao cabo, o uso indiscriminado da transação tributária pode ocasionar a situação em que é concedida uma certa “recompensa” ao Contribuinte que deixa de recolher seus tributos deliberadamente em maiores quantias, premiando-a com as melhores cláusulas nos acordos de transação tributária. Ao assim proceder, a legislação acaba abrindo margem para que as grandes empresas se aproveitem dessas falhas para acentuar as barreiras de mercado e adotar comportamentos que serão “perdoados” pelo Poder Público ou onerados em patamar inferior ao de empresas concorrentes. Essa hipótese se aproxima, inclusive, do “*bailout*” promovido pelo governo Obama nos EUA após a crise financeira de 2008, em que o governo americano supriu o calote das instituições bancárias através de dinheiro público. Na transação tributária brasileira, os descontos manipulados nada mais são do que remissões à dívida tributária que acabam sendo suportadas por toda a coletividade.

A repercussão não poderia ser outra além da promoção da desigualdade econômica, tendo-se em vista que o instituto é usufruído em sua plenitude por poucos, que deturpam a sua utilização para atingir maior performance e eficiência econômicas, resultando, em igual sentido, no insucesso da medida para promover maior justiça fiscal.

Com efeito, esta é uma preocupação externada por Leonardo Buíssa e Lucas Bevilaqua ao preconizarem que a transação tributária não deve ter como fim a realização de renúncias generalizadas em prejuízo da arrecadação e da igualdade tributária, sob pena de se relevar um prêmio ao contribuinte mau-pagador.⁴⁰⁷

Similarmente, Reginaldo Angelo dos Santos atenta quanto à dominância do caráter unilateral das transações tributárias na modalidade por adesão, adotada em larga escala pela União Federal, que afasta a noção de uma efetiva negociação, razão pela qual o jurista argumenta que “apenas descontos e prazos de pagamento diferenciados em razão do valor, recuperabilidade da dívida e capacidade de pagamento, não abarcam as desigualdades nos planos regional, econômico e social enfrentadas pelos contribuintes no país.”⁴⁰⁸

À guisa de desfecho desse raciocínio, esclarece-se que as provocações acima formuladas tiveram o condão de estipular algumas preocupações acerca da aplicação da transação tributária no contexto brasileiro, diante da necessidade de que a sua efetividade não

⁴⁰⁷ BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo-FA**, Belo Horizonte, ano, v. 15, p. 46-54, 2015, p. 53.

⁴⁰⁸ SANTOS, Reginaldo Angelo dos. **Transação tributária por adesão é, de fato, transação?**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-08/transacao-tributaria-por-adesao-e-de-fato-transacao/>. Acesso em 19 jan. 2025.

seja medida tão somente por intermédio de critérios quantitativos – leia-se, sob o ponto de vista arrecadatório. Além deste, impõe-se a sua compatibilização com a noção de justiça fiscal, que se ancora na isonomia tributária e na segurança jurídica.

E, nessa linha, defende-se que há margem para que o legislador federal aperfeiçoe o instituto a partir de medidas que visem fomentar práticas de consensualidade (e não de unilateralidade) e que levem em conta outras particularidades dos Contribuintes para além da mera capacidade para pagamento. Reforça-se a demanda pelo estabelecimento de uma relação mais dialógica entre Fisco e Contribuintes e que não premie devedores contumazes. A despeito disso, não se pode deixar de reconhecer que o advento da transação tributária se constitui como um importante marco para avanços na resolução de litígios tributário, de maneira que se espera que seja tão somente o início da formação de um novo paradigma na solução de litígios tributários.

Com efeito, a transação tributária representou o início de um giro na relação entre Fisco e Contribuinte, de modo que o ambiente transacional promoveu um roteiro regulatório pautado não somente por vetores arrecadatórios, mas também por valores da ordem econômica constitucional, como o trabalho, livre iniciativa, propriedade privada e sua função social⁴⁰⁹.

4.2. A mediação, conciliação e arbitragem tributárias.

Independentemente de a transação tributária se traduzir como o meio alternativo de resolução de litígios que mais encontrou aplicação na seara tributária até o presente momento, sublinhe-se que há franco espaço para crescimento do emprego da mediação, conciliação e arbitragem tributárias, tema esse que será abordado na presente subseção.

Inicia-se pela mediação tributária. Conforme abordado anteriormente no presente estudo, a mediação já possui a sua regência na Lei nº 13.140/2015 e a CJADMTR elaborou o “Anteprojeto de lei de Mediação Tributária da União” no âmbito de seu relatório final apresentado no Senado Federal.

Nesse quadro, impõe-se reparar que a Lei nº 13.140/2015 menciona expressamente a possibilidade em se implementar a mediação como uma forma de fomentar a autocomposição de conflitos no âmbito da Administração Pública, a teor de seu art. 1º, caput⁴¹⁰. Ademais, a citada lei admite a possibilidade do emprego da mediação de litígios que versem sobre direitos

⁴⁰⁹ SIQUEIRA, Pedro Henrique Braz. **Transação tributária em âmbito federal: superação da crise do processo por intermédio de estratégias regulatórias responsivas**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2023, p. 150-151.

⁴¹⁰ “Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.”

indisponíveis que admitam transação, cujo consenso deverá ser homologado em juízo e demandará a manifestação do Ministério Público, à luz do art. 3º, *caput*, e § 2º⁴¹¹.

Inclusive, o Capítulo II da referida lei, que abarca os artigos 32 a 40, trata especificamente acerca da autocomposição de litígios em que uma das partes configura como pessoa jurídica de direito público. Destaca-se que o art. 32 da Lei nº 13.140/2015 prevê a possibilidade de criação, por parte do Poder Público, de câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, cuja atribuição não é somente dirimir conflitos entre entes e órgãos da Administração Pública, como também conflitos entre estes e particulares (incisos I e II)⁴¹². A nível federal, é evidente a relação entre tal dispositivo e a CCAF vinculada à Consultoria-Geral da União, tratada na seção anterior.

Outro dispositivo da Lei de Mediação que merece relevo é o seu art. 34, que prevê a suspensão da prescrição com a instauração do procedimento para a resolução consensual do conflito, especialmente porque o seu § 2º trata expressamente acerca da mediação em matéria tributária⁴¹³. A sua relevância se dá por dois motivos.

O primeiro deles consiste justamente na alusão aberta à mediação tributária, o que poderia induzir à conclusão de que o legislador teve a intenção de possibilitar a extensão dos comandos da Lei nº 13.140/2015 aos conflitos tributários. No entanto, uma análise mais detida e sistemática da lei terá como consequência o afastamento dessa conclusão.

A principal razão para tanto é que não há um procedimento específico para a mediação tributária delineada nos dispositivos da aludida lei, fazendo com que a menção à matéria tributária contida no art. 34, §2º, da Lei, seja opaca e esvaziada.

Isso se dá porquanto o art. 38, inciso I, da Lei, define que, no âmbito das controvérsias envolvendo tributos de competência da União, as disposições contidas nos incisos II e III do *caput* do art. 32 não são aplicáveis. Noutros termos, não é de competência das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos a avaliação quanto à admissibilidade de

⁴¹¹ “Art. 3º Pode ser objeto de mediação o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação.

[...] § 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.”

⁴¹² “Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:

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

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

⁴¹³ “Art. 34. A instauração de procedimento administrativo para a resolução consensual de conflito no âmbito da administração pública suspende a prescrição.

[...] § 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.”

pedidos de resolução de conflitos tributários entre particulares e pessoa jurídica de direito público.

Ou seja, a lei pretendeu limitar a competência de tais câmaras tão somente às hipóteses em que se discuta a incidência de tributos federais em relações envolvendo órgãos e entidades da Administração Pública (e não particulares). Assim, apesar de referir-se expressamente à composição de litígios tributários com o emprego da mediação, a Lei nº 13.140/2015 limita essa aplicação às controvérsias em que se estiver diante de conflitos tributários entre órgãos e entidades da Administração Pública, reduzindo drasticamente o seu escopo.

O segundo motivo que torna o art. 34, *caput* e § 2º, da Lei de Mediação, digno de nota consiste na previsão de que a instauração da mediação terá o condão de suspender a prescrição, sendo que, em matéria tributária, aponta-se que a suspensão da prescrição deveria observar o disposto no CTN. Examinando-se atentamente às disposições atinentes à suspensão ou interrupção da prescrição, verifica-se que não há qualquer dispositivo do CTN que faça menção à mediação tributária ou tenha qualquer implicação da sua adoção com eventual suspensão da prescrição. Esse fator torna de difícil compreensão a razão de ser do referido dispositivo, especialmente à vista de que não há qualquer explicitação do seu alcance na exposição de motivos do PL nº 7.169/2014 (projeto de lei do qual originou a Lei de Mediação)⁴¹⁴ e que o próprio CTN igualmente não faz menção à instauração do procedimento de mediação como hipótese de interrupção da prescrição tributária.

O raciocínio se acentua ainda mais ao se considerar que se deve interpretar literalmente a legislação que disponha acerca de suspensão e exclusão do crédito tributário (vide art. 111, I, do CTN) e que este somente se modifica ou extingue nos casos previstos no próprio CTN (vide art. 141). E mais, deve-se sublinhar que a CF/88 reserva à lei complementar a matéria atinente à prescrição tributária (art. 146, III, alínea “b”), evidenciando-se o total descompasso da norma inserta no art. 34, *caput* e § 2º, da Lei de Mediação, com as demais disposições normativas contidas no ordenamento jurídico pátrio que versam acerca da prescrição tributária.

Diante disso, conclui-se que a Lei nº 13.140/2015 não possui aptidão concreta para ser aplicada em litígios tributários envolvendo particulares, tendo a função exclusiva de iniciar o processo de abertura do Poder Público para admitir a mediação como forma de resolução de conflitos tributários. Essa afirmativa se torna crível diante da constatação de que outras

⁴¹⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) nº 7.169/2014**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=606627>. Acesso em 24 jan. 2025.

proposições legislativas anteriores que pretenderam instituir a mediação como forma de resolução de conflitos sequer mencionavam a sua aplicação a litígios tributários⁴¹⁵.

É diante desse cenário que se surgiu a necessidade de se elaborar uma proposição legislativa específica para a mediação tributária, o que foi contemplado pelo relatório final apresentado pela CJADMTR no âmbito de seus trabalhos no Senado Federal mediante a apresentação do “Anteprojeto de lei de Mediação Tributária da União”, o qual foi mencionado brevemente na seção anterior do presente trabalho.

Tal proposição converteu-se no Projeto de Lei nº 2.485/2022, que foi julgado prejudicado pela Presidência do Senado Federal⁴¹⁶. Mas isso não significou que houve o arquivamento definitivo da proposição legislativa, uma vez que o seu teor foi incorporado ao Projeto de Lei nº 2.483/2022, que atualmente se encontra em trâmite no Senado Federal e “dispõe sobre o processo administrativo tributário federal e dá outras providências.”⁴¹⁷

No âmbito da comissão específica instaurada no Senador Federal para examinar os projetos de reforma dos processos administrativo e tributário nacional elaborados pela CJADMTR, as disposições atinentes à mediação tributária e aduaneira passaram a constar dos artigos 93 a 108 do substitutivo apresentado pelo Senador Efraim Filho.⁴¹⁸

De um modo geral, a proposição legislativa estabelece os contornos específicos para o emprego da mediação tributária no Brasil, sendo importante notar que uma das suas intenções é potencializar o uso da mediação em demandas de caráter mais coletivo e que representem situações análogas. Então, para além de intentar a promoção da melhor solução a um litígio tributário específico, o PL nº 2.483/2022 determina que o emprego da mediação tributária também buscará ter um caráter *ultra partes*, com o objetivo de nortear o desenrolar de conflitos similares.

Para o exercício da mediação tributária e aduaneira, o projeto prevê a figura de mediadores externos ou internos, podendo possuir vínculo funcional ou não com a

⁴¹⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados e Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 517/2011, Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 405/2013, Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 434/2013**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/101791>, <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/114637> e <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/114908>, respectivamente. Acesso em 24 jan. 2025.

⁴¹⁶ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.485/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199090&ts=1720562049241&disposition=inline>. Acesso em 29 jan. 2025.

⁴¹⁷ BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.483/2022**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738>. Acesso em 29 jan. 2025.

⁴¹⁸ BRASIL. Senado Federal. **Relatório Legislativo do Projeto de Lei (PL) nº 2.483/2022 de autoria do Senador Efraim Filho**. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9610898&ts=1738767588635&rendition_principal=S&disposition=inline; Acesso em 29 jan. 2025.

Administração Pública Federal, cuja atuação se dará em Câmaras de Mediação. A proposta também estabelece uma série de princípios que deverão ser observados no âmbito da mediação tributária e aduaneira, dentre os quais a legalidade, consensualidade, imparcialidade do mediador, boa-fé e respeito mútuo entre as partes.

Acentue-se que, segundo o PL nº 2.483/2022, a mediação tributária e aduaneira se reveste como um método e procedimento através do qual um terceiro imparcial busca a prevenção do conflito, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo. Ou seja, traduzir-se-ia como uma medida para prevenir a ocorrência de conflitos, e não propriamente de solucioná-los, representando uma oportunidade para que Fisco e Contribuinte possam estabelecer uma linha de diálogo direta facilitada por um terceiro imparcial com o fito de evitar o desgaste ocasionado pela instauração abrupta do litígio.

Contudo, o projeto admite que o seu emprego poderia se dar: a) no curso de procedimento fiscal; b) no contencioso administrativo fiscal; c) na inscrição em dívida ativa ou; d) no contencioso tributário judicial e aduaneiro. Nesse sentido, conclui-se que a mediação tributária e aduaneira, nos moldes em que proposta, seria aplicável virtualmente a qualquer âmbito de um litígio tributário, não havendo vedação para seu emprego após a instauração do processo administrativo ou tributário.

Vale sublinhar que a proposição preceitua que os acordos conclusivos que venham a contemplar o cumprimento de obrigações ou a verificação de condições futuras, os débitos reconhecidos pelas partes no âmbito de tais acordos terão caráter declaratório, retrospectivo e prospectivo dos direitos. Da mesma forma, firmado o acordo entre partes, não caberá a estas discutir administrativa ou judicialmente o objeto e a motivação do acordo, por imperativo de coesão sistêmica e de boa-fé processual.

São essas, na visão do presente estudo, as principais diretrizes estabelecidas pelo PL nº 2.483/2022, que permanece em trâmite perante o Senado Federal aguardando votação pelo Plenário. Defende-se que a sua aprovação seria uma ótima inovação no ordenamento brasileiro, considerando que seria altamente desejável que litígios tributários fossem solucionados através da mediação, que se caracteriza pela aproximação entre as partes, o conhecimento das suas posições e a busca por uma decisão consensual mais célere.⁴¹⁹

Uma última observação acerca da mediação tributária se impõe: já há entes subnacionais que instituíram e regulamentaram o seu funcionamento, como é o exemplo da Lei nº

⁴¹⁹ MEIRA, Liziane Angelotti. FELIX, Talita Pimenta. **Mediação e arbitragem tributária e aduaneira**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-23/mediacao-e-arbitragem-tributaria-e-aduaneira/>. Acesso em 20 jan. 2025.

13.028/2022 e do Decreto nº 21.527/2022, ambos do Município de Porto Alegre, que instituíram Câmaras de Mediação e Conciliação Tributária a nível municipal. Indica-se que, através da atividade tais câmaras, foram realizadas mediações tributárias com valores discutidos de R\$ 152 milhões no âmbito administrativo e de R\$ 80 milhões a nível judicial⁴²⁰.

Tais dados sugerem que um número significativo de demandas pode ser solucionado de modo mais adequado e prático, daí porque se deve incentivar maior difusão do instituto em âmbito nacional. Por outro lado, é determinante que comandos gerais sejam previstos pelo Congresso Nacional para conferir um mínimo de uniformidade quanto à sua metodologia e regras próprias, especialmente diante de um país de dimensões continentais e de diversidade cultural tão peculiar quanto o Brasil.⁴²¹

Partindo-se de premissas semelhantes à mediação tributária, outro método alternativo que pode ser amplamente empregado no âmbito da resolução de litígios tributários é a conciliação. Assim como aquela, não há regras legais específicas a respeito da conciliação tributária, sendo que as disposições contidas na Lei nº 13.140/2015 não possuíram o condão de autorizar a conciliação entre Fisco e Contribuintes.⁴²²

Repise-se que a conciliação é um meio que privilegia a autocomposição entre as partes, pois as próprias partes tutelam os seus interesses, mas, por outro lado, também contam com um conciliador cuja função é conduzir as partes para a composição da lide a partir de um ponto de convergência alinhado com a equidade.⁴²³ Além disso, conforme salientado anteriormente, a figura do conciliador ganha relevo e pertinência no âmbito da relação jurídico-tributária, à vista da disparidade entre as posições assumidas pelo Fisco e pelos Contribuintes.

Um notável exemplo da implementação da conciliação tributária no Poder Judiciário consiste no Centro Judiciário de Solução de Conflitos e de Cidadania das Execuções Fiscais (CEJUSC-FIS), vinculado ao Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios (TJDFT). Sua previsão encontra arrimo no art. 305⁴²⁴ da Portaria GPR nº 732, de 21 de abril de 2020, que

⁴²⁰ OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. BARBOSA, Clara. **Mediação como mecanismo de solução pacífica de conflitos em matéria tributária**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-16/mediacao-como-mecanismo-de-solucao-pacifica-de-conflitos-em-materia-tributaria/>. Acesso em 20 jan. 2025.

⁴²¹ ANDRADE, Gustavo Henrique Baptista. A mediação e os meios alternativos de resolução de conflitos. **Revista Fórum do Direito Civil–RFDC**, v. 3, n. 5, p. 93-108, 2011, p. 105.

⁴²² BAPTISTA, Maisa Bernachi. Análise do papel da Advocacia Pública na mediação e conciliação tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 137, p. 223-234, 2018, p. 232-233.

⁴²³ CARNEIRO, Athos Gusmão. A conciliação no novo Código de Processo Civil. **Revista de Processo**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 95-101, abr./jun. 1976, p. 96.

⁴²⁴ “Art. 305. Ao Centro Judiciário de Solução de Conflitos e de Cidadania das Execuções Fiscais - CEJUSC-FIS, além das atribuições previstas no art. 303 desta Portaria, compete:

I - realizar diariamente as audiências de negociação nos processos a ele encaminhados pelas Varas de Execução Fiscal do Distrito Federal, prioritariamente por meio de videoconferência, bem como reduzir a termo o acordo e encaminhá-lo para homologação;

“[d]ispõe acerca da estrutura organizacional e das competências de unidades administrativas do TJDFT.”⁴²⁵

O CEJUSC-FIS resultou de um acordo de cooperação firmado entre o Governo do Distrito Federal (GDF) e o TJDFT que pretendeu contribuir tanto para a redução do acervo judicial de litígios tributários, como para o aumento do retorno financeiro aos cofres públicos a partir da atuação do Centro. Dados apontam que o projeto piloto do CEJUSC-FIS atendeu a 112 Contribuintes e alcançou-se um percentual de acordo de 55% em conflitos pré-processuais, resultando na negociação de R\$ 129.266,39.⁴²⁶

Ressalte-se que o presente estudo não localizou novos levantamentos e informações acerca da atuação do CEJUSC-FIS, o que gera um prejuízo quanto à análise acerca de sua real efetividade e implementação no âmbito do TJDFT. No entanto, é incontestável que o Centro representa um avanço na implementação da conciliação tributária e a sua instituição deve ser celebrada, na medida em que um novo meio de resolução de litígios tributários se colocou à disposição para o Contribuinte e o Fisco Distrital.

Paralelamente, é de se notar que a conciliação tributária não foi objeto da elaboração de um anteprojeto de lei específico pela CJADMTR, como ocorreu como a mediação tributária e a arbitragem tributária (esta última será abordada mais adiante). Com efeito, nem mesmo no “anteprojeto de lei complementar sobre normas gerais de prevenção de litígios, consensualidade e processo administrativo em matéria tributária” há menção à conciliação tributária.

Saliente-se que essa ausência pode ser suprida pela aplicação do CPC/2015 e pela Lei nº 13.140/2015, por se tratarem de veículos legislativos que já contemplam a conciliação. Porém, defende-se que a edição de uma lei específica acerca da conciliação tributária seria fundamental para tornar a sua implementação sólida e abalizada, algo que não ocorre atualmente, conforme se depreende a partir do escasso emprego do instituto atualmente na prática forense.

A edição de uma lei específica para a conciliação tributária seria relevante inclusive para fins de complementação aos demais institutos. Afinal, a conciliação representa, de certo modo, uma abordagem equilibrada entre a mediação – em que o mediador tão somente facilita

II - cumprir as metas e orientações estabelecidas pela Segunda Vice-Presidência, pelas Varas de Execução Fiscal e pelo NUPMEC;

III - facilitar a supervisão das atividades dos negociadores de acordo com as orientações expedidas pela Segunda Vice-Presidência, em conjunto com as Varas de Execução Fiscal.”

⁴²⁵ BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **Portaria GPR nº 732, de 21 de abril de 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/publicacoes/publicacoes-oficiais/portarias-gpr/2020/portaria-gpr-732-de-21-04-2020>. Acesso em 02 fev. 2025.

⁴²⁶ Confira-se a seguinte notícia: <https://pg.df.gov.br/inaugurado-o-centro-de-mediacao-de-conflitos-fiscais/>. Acesso em 02 fev. 2025.

o estabelecimento de uma linha de comunicação entre as partes – e a arbitragem – em que um terceiro detém exclusivamente o poder decisório da controvérsia.

Não se pode deixar de reconhecer que já há experiências, tais como o CEJUSC-FIS, que preveem a conciliação tributária no âmbito do Poder Judiciário. No entanto, a falta de regras específicas acerca desse método alternativo de resolução de disputas em âmbito tributário escancara um vácuo legislativo que impede que haja parâmetros mínimos de racionalidade, coesão sistêmica e segurança jurídica na sua implementação.

A alteração desse cenário através da edição de uma lei acerca da conciliação tributária revela-se imprescindível para a difusão do instituto, especialmente porque a mediação, por vezes, não é suficiente para promover a autocomposição. A figura de um conciliador imparcial, que pressupõe uma atuação ativa e energética de sua parte para a composição da lide, pode ser justamente o catalizador para a solução consensual.

E o emprego da conciliação tributária não se limita ao Poder Judiciário, sendo que sua implementação também seria recomendável a nível administrativo, especialmente antes da instauração da fase litigiosa. Por exemplo, eventual lei que estabeleça a conciliação tributária poderia estipular a obrigatoriedade da designação de audiências de conciliação antes da inauguração de um litígio tributário, seja diante de processos administrativos, seja diante de processos judiciais.

Inclusive, esse racional parece ter sido um dos motivos que levou o STF, no âmbito do julgamento do já referido Tema nº 1.184 da Repercussão Geral, a determinar que “[o] ajuizamento da execução fiscal dependerá da prévia adoção das seguintes providências: a) tentativa de conciliação ou adoção de solução administrativa; [...]”.⁴²⁷

No âmbito da conciliação tributária, há um amplo espectro de matérias que poderiam ser objeto de autocomposição pelas partes, sendo que tais matérias não necessariamente dizem respeito à incidência tributária em si. Uma delas traduz-se nos critérios de garantias necessários à discussão judicial do crédito tributário que viabilizem a emissão de certidão de regularidade fiscal por parte dos Contribuintes.⁴²⁸

Outro exemplo consiste no oferecimento de bens à penhora por parte de sujeitos passivos de execuções fiscais, situação corriqueira em que Fazenda Pública e Contribuinte são

⁴²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 1.355.208/SC**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 19.2.2023. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 02.04.2024.

⁴²⁸ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. As Lides Tributárias e os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos Previstos no NCP: Mediação e Conciliação. In: MENDONÇA, Priscila Faricelli de. GONÇALVES, Daniella Zagari. LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi (coord). **Processo tributário: perspectivas sob a vigência do NCP**. São Paulo: Blucher Open Access, 2019. p. 101-112, p. 109.

postos em polos opostos que não admitem qualquer tipo de flexibilização e geram conflitos que se estendem e geram prejuízos a ambas as partes. Uma solução induzida por um conciliador poderia resultar na maior efetividade de eventual penhora e igualmente em menor onerosidade ao sujeito passivo executado.

Além disso, essas situações não excluem a possibilidade de se firmarem negócios jurídicos processuais entre Fisco e Contribuinte, com fulcro no art. 190 do CPC⁴²⁹, inclusive tendo por objeto nomeação de peritos, definição de provas a serem produzidas em juízo, dentre muitas outras⁴³⁰.

Como forma de se resguardar o direito das Fazendas Públicas em exigir o adimplemento do crédito tributário, eventual lei que venha a instituir a conciliação tributária poderia prever a sua instauração como uma forma de suspensão de sua exigibilidade, preservando o poder potestativo do Fisco enquanto a conciliação perdurar e suspendendo o transcurso de prazos decadenciais e prescricionais, uma vez que não há previsão quanto a isso no CTN.

Tal medida se mostra pertinente porque a conciliação não pode ser tida como um ato isolado e que terá efetividade imediata. Afinal, é recomendável que o exercício envolvendo a ponderação de interesses seja realizado de modo paulatino, e não de forma abrupta. Embora um dos objetivos da conciliação tributária seja atingir-se uma solução mais célere, não se pode confundir a sua eventual rapidez com a necessidade de se chegar a uma solução temperada e razoável para ambas as partes, circunstância essa que demanda por reflexões mais aprofundadas e que, eventualmente, são alcançadas mediante a realização de diversas e sucessivas audiências de conciliação (e não apenas uma única).

Outrossim, destaca-se a necessidade em se delimitar precisamente o alcance e os limites da atuação do conciliador em matéria tributária. Embora não haja dúvidas de que este deverá observar um processo prévio de habilitação no âmbito do Poder Público, é salutar que a sua atuação deverá ser pautada pelos princípios da independência, da imparcialidade, da autonomia da vontade, da confidencialidade, da oralidade, da informalidade e da decisão informada, em linha com o art. 166 do CPC/2015⁴³¹.

⁴²⁹ “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.”

⁴³⁰ MENDONÇA, Priscila Faricelli de. As Lides Tributárias e os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos Previstos no NCPC: Mediação e Conciliação. In: MENDONÇA, Priscila Faricelli de. GONÇALVES, Daniella Zagari. LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi (coord). **Processo tributário: perspectivas sob a vigência do NCPC**. São Paulo: Blucher Open Access, 2019. p. 101-112, p. 109.

⁴³¹ “Art. 166. A conciliação e a mediação são informadas pelos princípios da independência, da imparcialidade, da autonomia da vontade, da confidencialidade, da oralidade, da informalidade e da decisão informada.”

O terceiro método alternativo para a solução de litígios tributários a ser abordado na presente subseção consiste na arbitragem tributária, que é um instituto cujos estudos vêm se multiplicando em solo brasileiro, especialmente diante da consolidação de seu emprego em Portugal, que restou materializado com a edição do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro⁴³², que será abordado a seguir. Repise-se que, ao contrário da mediação e da conciliação, a arbitragem tributária é um método alternativo de resolução de conflitos heterocompositivo, em que o poder decisório se encontra centrado na figura do árbitro.

Portugal erigiu seu sistema de arbitragem tributária com o propósito de reforçar a tutela eficaz dos direitos dos sujeitos passivos, imprimir maior celeridade na resolução de litígios tributários e reduzir o volume do estoque processual nos tribunais administrativos e fiscais. O sistema é concentrado na figura do árbitro, que é escolhido pelas partes ou designado pelo Centro de Arbitragem Administrativa, cuja sentença arbitral equipara-se a decisões judiciais.

O Decreto-Lei nº 10/2011 delimita que o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) é o único centro de arbitragem tributária admitido em Portugal, de modo que todos os tribunais arbitrais daquele país estão a ele vinculados. Anote-se que as decisões arbitrais, em regra, devem ser proferidas no prazo máximo de seis meses após a instauração do procedimento arbitral, sendo tal prazo prorrogável por mais seis meses uma única vez. Trata-se de um procedimento célere e simplificado, marcado pela autonomia dos árbitros na condução dos processos, sem maiores formalidades.

Esclareça-se que o CAAD é um centro de arbitragem de caráter institucionalizado, funcionando a partir de uma instituição privada sem fins lucrativos, que, por seu turno, foi constituída através de promoção do Ministério da Justiça de Portugal, conforme esclarece Francisco Nicolau Domingos.⁴³³

Referido diploma legal estipula também as matérias específicas que poderão ser objeto de arbitragem tributária, tais como a apreciação acerca da declaração de (i)legalidade de liquidação de tributos, retenção na fonte e declaração de (i)legalidade de atos de determinação de matéria tributável. O limite de valor máximo para todos os processos submetidos ao tribunal arbitral é de € 10 milhões (dez milhões de euros), sendo que o valor da causa dependerá do tipo

⁴³² PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro**. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Lisboa, 2011. Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1414&Gráfico=leis. Acesso em 03 fev. 2025.

⁴³³ DOMINGOS, Francisco Nicolau. O Sistema Português de Arbitragem Tributária: Uma Nova Forma de Acesso à Justiça? In: SANTOS, Luis Roberto Lobato (org.). **O Direito Público e Privado no Século XXI: Fronteiras e Desafios**. Ananindeua/PA: Edições dos Autores, 2018. 491.

da causa (por exemplo, será do montante que se pretende declarar a nulidade nas declarações de ilegalidade de liquidação)⁴³⁴.

Importante destacar que o Decreto-Lei nº 10/2011 estabelece, como regra, a irrecorribilidade da decisão proferida em sede de arbitragem tributária. Uma das exceções consiste na hipótese em que a sentença arbitral se recusa a aplicar qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade, cabendo recurso ao Tribunal Constitucional de Portugal. A mesma possibilidade de recurso ao Tribunal Constitucional ocorre quando a sentença arbitral aplica determinada norma cuja constitucionalidade seja suscitada por uma das partes. A outra exceção traduz-se na possibilidade de interposição de recurso ao Supremo Tribunal Administrativo de Portugal na hipótese em que a sentença arbitral esteja em desconformidade com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo sobre a mesma questão fundamental de direito. Note-se que todas essas hipóteses são graves e não pretendem possibilitar às partes que o mero inconformismo com a sentença arbitral seja levado ao Poder Judiciário.

O referido Decreto-Lei determina algumas hipóteses em que a sentença arbitral poderá ser anulada pelo Tribunal Central Administrativo, como, por exemplo, nos casos em que a sentença não especificar os fundamentos de fato e de direito que a sustentaram. Há, ainda, dispositivos específicos acerca daqueles que poderão exercer as funções de árbitro, bem como o detalhamento quanto à sua escolha pelas partes e designação pelo Centro de Arbitragem Administrativa. Por fim, é de suma relevância acentuar que o diploma legal veda aos árbitros o recurso à equidade, circunscrevendo que as suas decisões deverão pautar-se de acordo com o direito constituído.

A par de tais considerações, percebe-se que a arbitragem tributária em Portugal é um meio de resolução de litígios tributários restrito a matérias específicas, não sendo possível o seu emprego a qualquer litígio tributário. Essa circunstância parece ser natural, diante da premissa inexorável de que os tribunais judiciais possuem competência exclusiva para o exercício de controle de constitucionalidade de normas. Daí porque o legislador português restringiu o campo de abrangência dos tribunais arbitrais tributários para as situações envolvendo a ilegalidade do recolhimento de tributos e temas afins.

Outrossim, a arbitragem tributária em Portugal não é revestida por formalidades excessivas, pois é conferida alta autonomia aos árbitros na condução dos processos. Tal

⁴³⁴ PASINATTO, Ana Paula. **A arbitrabilidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2021, p. 132.

autonomia se justifica na medida em que se trata de um procedimento de curta duração e que pode demandar maior flexibilidade na determinação de prazos a serem cumpridos pelas partes.

Francisco Nicolau Domingos arremata que talvez a principal vantagem da arbitragem tributária seja a especialização e experiência profissional dos membros do tribunal arbitral, porquanto esse fator contribui para que as disputas tributárias, de inerente complexidade, sejam resolvidas com maior acuidade e adequação.⁴³⁵

Pode-se concluir que a arbitragem tributária em Portugal desponta como um modelo de efetividade, representando uma nova forma de compreensão do sistema tributário daquele país, especialmente a partir da marcha processual simplificada e do fomento a um ambiente econômico juridicamente seguro.⁴³⁶ Não é por outra razão que se aduz comumente que a maior virtude da arbitragem tributária é a sua agilidade na resolução de conflitos.⁴³⁷

A esse propósito, Ana Paula Pasinatto verificou que, desde o advento do Decreto-Lei nº 10/2011 em Portugal, houve uma significativa diminuição das ações executivas cíveis em trâmite no Poder Judiciário daquele país, fator esse que, na visão da autora, pode ser atribuível à transferência de processos tributários aos tribunais arbitrais, permitindo que os magistrados pudessem ter mais tempo para resolver os demais conflitos⁴³⁸.

A despeito do advento e da consolidação da arbitragem tributária em Portugal, deve-se ressaltar que a transposição do instituto à realidade brasileira não é automática e tem de ser vista com cautela. Isso porque se está diante de ordenamentos jurídicos distintos, formados por regras e comandos próprios que até podem possuir certa similaridade, mas não são idênticos e possuem peculiaridades que os distanciam.

No contexto brasileiro, a arbitragem encontra-se prevista na legislação como um método alternativo para a resolução de litígios desde a publicação da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, que possibilitou às pessoas capazes a faculdade de se valerem da arbitragem para dirimirem litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis⁴³⁹.

⁴³⁵ DOMINGOS, Francisco Nicolau. A Superação Do Dogma Da Incompatibilidade Da Arbitragem Com Os Princípios Da Legalidade, Tutela Jurisdicional Efetiva E Indisponibilidade Do Crédito Tributário, **Economic Analysis of Law Review**, v. 9, nº 1, p. 335-346, Jan-Abr, 2018, p. 337-338.

⁴³⁶ GONÇALVES, Luciana Francisco Elmor; NEGRI, Sandra. Arbitragem tributária em Portugal: um novo paradigma para a justiça brasileira. **Humanidades & Inovação**, v. 8, n. 48, p. 329-337, 2021, p. 337.

⁴³⁷ MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar. Arbitragem Tributária: uma análise do regime português. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, v. 32, n. 1, 2016, p. 56.

⁴³⁸ PASINATTO, Ana Paula. **A arbitrabilidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2021, p. 118-119.

⁴³⁹ Brasil. **Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996**. Dispõe sobre a arbitragem. Diário Oficial da União, Brasília, 24.09.1996.

Desde o seu nascedouro, são frequentes as manifestações doutrinárias que exortam a necessidade de disseminação do emprego da arbitragem tributária no Brasil, sendo um desses exemplos o ex-Ministro do STJ José Augusto Delgado, para quem a consagração do instituto “[...] como meio alternativo de solução de conflitos deve ser considerada como passo importante para o aperfeiçoamento dos direitos do homem na busca de encontrar a paz com a solução dos seus conflitos.”⁴⁴⁰

Ademais, deve-se reforçar que não há dúvidas quanto à compatibilidade entre o emprego da arbitragem para demandas que envolvam o Poder Público, especialmente em virtude da inclusão do § 1º no art. 1º da Lei de Arbitragem, a qual foi operacionalizada pela Lei nº 13.129/2015⁴⁴¹ e sedimentou a possibilidade de a Administração Pública Direta e Indireta optar por esse instituto para a resolução de litígios em que for parte. Nesse sentido, com razão Ada Pellegrini Grinover quando aponta que “não deve pairar qualquer dúvida sobre a admissibilidade da arbitragem envolvendo a Administração e, com maior certeza, órgãos da Administração indireta.”⁴⁴²

Não é à toa que o CJP, no âmbito da I Jornada de Prevenção e Solução Extrajudicial de Litígios, editou uma série de enunciados abordando aspectos envolvendo o emprego da arbitragem na resolução de disputas envolvendo a Administração Pública.⁴⁴³

Também não há dúvidas de que a referida inclusão na Lei de Arbitragem representou o pontapé inicial para que a arbitragem fosse implementada no âmbito do Poder Público. Sem embargo, na visão do presente estudo, ela não seria suficiente para regulamentar o emprego da arbitragem tributária, diante das suas nuances e especialidades jurídicas que distanciam os litígios tributários dos demais, circunstância essa que tem como consequência a necessidade da edição de um regramento específico.

Portanto, observa-se que hodiernamente não há diploma legal brasileiro instituindo a possibilidade do emprego da arbitragem como forma de resolução de litígios tributários, sendo

⁴⁴⁰ DELGADO, José Augusto. **A arbitragem no Brasil – Evolução histórica e conceitual**. Disponível em: https://escolamp.org.br/revistajuridica/22_05.pdf. Acesso em: 21 jan. 2025.

⁴⁴¹ “Art. 1º [...] § 1º A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.”

⁴⁴² GRINOVER, Ada Pellegrini. Arbitragem e Prestação de Serviços Públicos. **Revista de Direito Administrativo**. V. 233. Rio de Janeiro: jul./set., 2003. p. 377-385.

⁴⁴³ “Enunciado nº 2: Ainda que não haja cláusula compromissória, a Administração Pública poderá celebrar compromisso arbitral”; Enunciado nº 4º: “Na arbitragem, cabe à Administração Pública promover a publicidade prevista no art. 2º, § 3º, da Lei n. 9.307/1996, observado o disposto na Lei n. 12.527/2011, podendo ser mitigada nos casos de sigilo previstos em lei, a juízo do árbitro”; dentre muitos outros. Para maiores detalhes, cf. HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019, p. 51.52.

o seu emprego tão somente uma perspectiva futura. Essa constatação conduz ao afastamento do panorama da arbitragem tributária com relação ao da transação tributária, que já é amplamente empregada atualmente, bem como ao da mediação e conciliação tributárias, que já contam com alguns dispositivos esparsos que poderiam autorizar o seu emprego nos presentes dias.

Nas linhas que se seguem, serão traçados alguns argumentos favoráveis à edição de lei superveniente que venha a dispor acerca da arbitragem tributária, bem como a exposição das proposições legislativas sobre o tema.

Em primeiro lugar, o surgimento de uma legislação própria no Brasil versando acerca da arbitragem tributária seria pertinente ao se verificar a disparidade de armas entre o Poder Público e os Contribuintes, pois o surgimento de controvérsias tributárias tem como pressuposto o exercício de um poder coercitivo daquele sobre estes, evidenciando-se uma relação em que o Fisco detém de uma série de prerrogativas que o colocam em posição mais favorecida no âmbito do exercício de seu poder-dever tributário, tais como a presunção de veracidade dos atos administrativos e o amplo acesso às informações prestadas pelos Contribuintes e por terceiros.

Leonardo Greco pondera que a arbitragem deve ser estimulada entre os desiguais, como nas relações envolvendo o Poder Público, desde que o Poder Judiciário seja o responsável por efetuar o controle rigoroso sobre a livre adesão dos interessados ao procedimento arbitral e sobre a consciência de suas consequências, inclusive acerca da própria impossibilidade de revisão judicial das decisões arbitrais.⁴⁴⁴ Para a relação jurídico-tributária, onde há uma evidente assimetria entre as partes, considera-se que a arbitragem pode vir a ser uma boa forma para que determinadas controvérsias sejam resolvidas de uma forma mais equânime através de um árbitro imparcial, mas desde que isso resultasse do livre consentimento entre as partes.

Em segundo lugar, arrazoa-se que a arbitragem tributária, por si só, não é um método alternativo cujo principal fim será a resolução em massa de litígios tributários e que promoverá de imediato uma drástica redução no número destes no Brasil. Isso porque, como se viu anteriormente e, na linha da experiência de Portugal, a arbitragem tributária deve ser voltada para a resolução de matérias específicas, tendo um escopo de utilização restrito, normalmente voltado a demandas mais complexas e que exijam conhecimentos específicos, considerando a expertise dos árbitros.

Todavia, não se deve desprezar que o influxo desse perfil de litígios tributários mais complexos aos tribunais arbitrais permitirá que os tribunais judiciais e administrativos possam

⁴⁴⁴ GRECO, Leonardo. **Instituições de Processo Civil**. v. 1. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 5 ed., 2015, p. 23.

concentrar seus esforços em outras demandas, especialmente naquelas repetitivas, fazendo com que a prestação jurisdicional estatal seja beneficiada, ainda que indiretamente.

O terceiro motivo que fortifica o pleito pela instituição da arbitragem tributária no Brasil é a especialidade e o conhecimento técnico exigíveis dos árbitros que compõem os tribunais arbitrais, o que os torna perfeitamente habilitados para a resolução de demandas tributárias complexas. Não se olvida que hodiernamente o Poder Judiciário conta com varas judiciais de competência exclusiva para demandas envolvendo a Fazenda Pública, ou ainda, para execuções fiscais, de modo que há magistrados que possuem larga e profunda experiência na apreciação de demandas tributárias.

Por essa razão, não se comunga do entendimento segundo o qual o Poder Judiciário não teria as qualidades necessárias para a resolução de conflitos tributários ou que lhe faltaria conhecimento técnico para isso⁴⁴⁵. Mas, por outro lado, é de se reconhecer que, por vezes, diante do altíssimo volume de processos que assoberbam o Poder Judiciário, e a falta de estrutura para a resolução de todos esses processos, é possível que controvérsias tributárias complexas não obtenham a efetiva apreciação pelo Judiciário.

No entanto, deve-se considerar que os conflitos tributários possuem as mais variadas feições, sendo certo que a pluralidade de assuntos tributários que são discutidos atualmente é assombrosa. É nesse cenário que a criação de tribunais arbitrais tributários poderia ser bem-vinda para a resolução de conflitos complexos, diante da familiaridade dos futuros árbitros que poderão ser escolhidos de acordo com as mais variadas demandas, favorecendo-se uma prestação jurisdicional mais satisfatória e exauriente.

Frise-se que este benefício não se aplica, necessariamente, ao contencioso tributário administrativo, onde, em regra, os julgadores são especializados em matéria tributária e dedicam-se tão somente à resolução dessas disputas. Entretanto, é de se sopesar que o contencioso administrativo também é assolado por um grande volume de demandas e que, naturalmente, essa circunstância afeta a sua capacidade de julgamento de controvérsias complexas.

Além disso, a arbitragem tributária pode promover a racionalização do sistema processual tributário, conferindo menores custos de transação aos agentes econômicos e ao Poder Público no âmbito das controvérsias tributárias e maior segurança jurídica.⁴⁴⁶

⁴⁴⁵ ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 507–527, 2018, p. 519.

⁴⁴⁶ CARVALHO, Cristiano. O Conflito entre contribuintes e o Estado na busca do Crédito Tributário: Uma visão pela análise econômica do Direito. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.) **Medidas de Redução do contencioso**

Todos esses fatores resultam no surgimento de um novo método alternativo para a resolução de disputas tributárias que poderia ser mais efetivo e célere, daí decorrendo a conclusão de que a concretização do livre acesso à justiça pode ser alcançada também mediante a instituição da arbitragem tributária no contexto brasileiro.

Nada obstante, um dos principais desafios para a implementação da arbitragem consiste na dificuldade em se delinear as matérias passíveis de serem decididas pelo tribunal arbitral, diante da atual conformação de competências jurisdicionais para a apreciação de controvérsias tributárias.

Nesse contexto, para ser devidamente empregada no contexto brasileiro, a arbitragem tributária deve ter como espinha dorsal o respeito ao princípio da legalidade. Essa percepção pode ser sintetizada através da seguinte lição de Heleno Taveira Torres:

O procedimento de arbitragem aplicado em matéria tributária, para ser adotado na exigência de créditos tributários ou mesmo na solução de conflitos em geral, teria que atender a todos os ditames de legalidade, como: a) previsão por Lei, a definir a arbitragem como medida de extinção de obrigações tributárias e indicar seus pressupostos gerais, limites e condições; b) edição de lei ordinária pelas pessoas de direito público interno para regular, no âmbito formal, o procedimento de escolha dos árbitros, bem como a composição do tribunal arbitral, a tramitação de atos, e bem assim os efeitos da decisão e do laudo arbitral, além de outros (artigo 37, da CF); e c) que ofereça, em termos materiais, os contornos dos conflitos que poderiam ser levados ao conhecimento e decisão do tribunal arbitral (artigo 150, CF). A legalidade deve perpassar todo o procedimento, reduzindo o campo de discricionariedade e garantindo plena segurança jurídica na sua condução. Como visto, esta é uma questão que só depende de esforço político.⁴⁴⁷

Antes de se passar às proposições legislativas acerca da arbitragem tributária, cumpre enfrentar o questionamento prévio acerca do adequado veículo normativo que poderia introduzir tal meio alternativo de resolução de conflitos no ordenamento jurídico brasileiro, se lei ordinária ou lei complementar, diante do exposto no já mencionado art. 146, III, da CF/88.

Parte da doutrina entende que seria necessária a edição de lei complementar para o estabelecimento da arbitragem tributária no contexto brasileiro, ao fundamento de que ela teria implicações com relação à exigibilidade e à extinção do crédito tributário, bem como ao surgimento do indébito tributário, matéria essa reservada à lei complementar.⁴⁴⁸

tributário e o CPC/2015. Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo. Ed. Almedina, 2017, p. 74.

⁴⁴⁷ TORRES, Heleno Taveira. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias.** ConJur, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias/>. Acesso em: 22 jan. 2025.

⁴⁴⁸ HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira.** Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019, p. 110-111.

Outra parte da doutrina indica a suficiência da lei ordinária para o expediente, ao principal argumento de que a base para tanto seria o art. 22, I, da CF/88⁴⁴⁹, que delega à União Federal a competência para disciplinar matérias de direito processual⁴⁵⁰.

A princípio, o presente trabalho tenderia a adotar a primeira corrente, de que seria necessária a edição de lei complementar para a inserção da arbitragem tributária no contexto brasileiro. A principal razão para isso consistiria na interpretação mais consentânea do aludido 146, III, da CF/88, que, em sua alínea “b” faz menção à “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.” Ou seja, a Carta determina expressamente que as disposições atinentes ao crédito tributário – inserindo-se nesse contexto as hipóteses de sua suspensão e exigibilidade, como a arbitragem – teriam de ser veiculadas através de lei complementar.

Contudo, ao apreciar a ADI nº 2.405/RS, o STF fixou o entendimento de que “[n]ão há reserva de Lei Complementar Federal para tratar de novas hipóteses de suspensão e extinção de créditos tributários.”⁴⁵¹ Naquela hipótese, a Corte averiguava se seria possível que Estados-Membros da Federação estabeleçam regras específicas de quitação dos seus créditos tributários, concluindo positivamente quanto a esse questionamento e, portanto, autorizando criação de novas hipóteses de extinção e suspensão de exigibilidade de créditos tributários.

Assim, diante do posicionamento jurisprudencial do STF acima exposto, conclui-se que a arbitragem tributária no Brasil poderá ser instituída por lei ordinária, e não obrigatoriamente por lei complementar. Inclusive, esta parece ser a compreensão dominante que vigora no cenário atual, considerando que as três principais proposições legislativas acerca do tema são projetos para a criação de lei ordinária, quais sejam, o PL nº 4.257/2019, o PL nº 4.468/2020 e o PL nº 2.486/2022, sendo que este último foi citado anteriormente e sua formulação se deu no âmbito das atividades da CJADMTR.

As nuances dos PLs nº 4.257/2019 e nº 4.468/2020 foram extensamente abordadas por Tathiane Piscitelli, Andrea Mascitto e André Luiz Fonseca Fernandes⁴⁵². Os autores delimitaram que o primeiro deles inclui dispositivos à LEF para prever a arbitragem como via

⁴⁴⁹ “Art. 22. Compete privativamente à União legislar sobre:

[...] I - direito civil, comercial, penal, processual, eleitoral, agrário, marítimo, aeronáutico, espacial e do trabalho;”

⁴⁵⁰ PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Um olhar para a arbitragem tributária: Comparativo das propostas no Senado Federal, provocações e sugestões. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, p. 734-759, 2021, p. 737-738.

⁴⁵¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.405/RS**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Julgamento em 20.09.2019. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 03.10.2019.

⁴⁵² PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Um olhar para a arbitragem tributária: Comparativo das propostas no Senado Federal, provocações e sugestões. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, p. 734-759, 2021.

de solução de litígios tributários, mas que possui dois pontos de atenção: a) nos termos do projeto, a arbitragem deixa de ser um método alternativo à via judicial e pressupõe o ajuizamento de execução fiscal e; b) não há regras de transição que possibilitem a migração das disputas atuais para tribunais arbitrais.⁴⁵³ Quanto ao PL nº 4.468/2020, os autores salientaram a controversa previsão da figura do árbitro desempatador e a ausência de previsão de que a sentença arbitral terá os mesmos efeitos da sentença judicial.⁴⁵⁴

O presente estudo concentrará sua análise no PL nº 2.486/2022 e traçará os contornos gerais da proposta, considerando que este surgiu posteriormente aos dois projetos anteriormente citados e abarca também a arbitragem em matéria aduaneira. Em suma, o projeto prevê a possibilidade do emprego da arbitragem tributária como método alternativo para a resolução de litígios tributários em qualquer fase da lide: desde a notificação do auto de infração até a sua judicialização. Sua aplicação não se limita à União Federal, pois se trata de um projeto que visa editar lei nacional (e não meramente federal) voltada a todos os entes federativos.

Em 05.06.2024, a proposição foi aprovada pela Comissão Temporária para exame de projetos de reforma dos Processos Administrativo e Tributário Nacional, na forma do substitutivo apresentado pelo relatório do Senador Efraim Filho⁴⁵⁵, de modo que, atualmente, o projeto aguarda votação pelo Plenário da Câmara dos Deputados, e é sobre o substitutivo que as próximas considerações serão tecidas. No entendimento do presente estudo, dentre as proposições legislativas que visam instituir a arbitragem tributária, o PL nº 2.486/2022 é aquele de maior potencial e que melhor prepara a utilização do instituto.

O substitutivo do projeto possui trinta e quatro artigos, subdivididos em onze capítulos. O primeiro deles elenca as disposições preliminares do projeto, que se sustenta no art. 22, I, da CF/88, para prever a utilização da arbitragem tributária e aduaneira como método de prevenção e resolução de controvérsias. Estipula-se que a arbitragem englobará não somente os tributos e as respectivas multas, como também os seus consectários (juros de mora e acréscimos legais) e as penalidades pecuniárias e não pecuniárias previstas na legislação aduaneira, bem como controvérsias relacionadas a direitos aduaneiros e de natureza comercial aplicados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (como, por exemplo, a aplicação e exigência de direitos antidumping – art. 1º, §§ 1º e 2º).

⁴⁵³ Ibidem, p. 754-755.

⁴⁵⁴ Ibidem, p. 756.

⁴⁵⁵ BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) nº 1, de 2024**. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9628095&ts=1723039756050&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em 04 fev. 2025.

Ainda com relação às disposições preliminares, o substitutivo prevê que não poderão ser objeto de arbitragem os créditos tributários que já tenham sido objeto de decisão judicial com resolução de mérito transitada em julgado (art. 1º, § 3º). A previsão é relevante pois impede que relações jurídicas já estabilizadas possam ser ressuscitadas através da mediação tributária. Do contrário, haveria frontal violação à coisa julgada.

Com relação a essa previsão, entende-se que ela poderia ser complementada com a adição de um único acréscimo, com o intuito de se evitar qualquer compreensão que possa vir a negligenciar o disposto no art. 45 do Decreto nº 70.235/1972, o qual prevê a impossibilidade de a Fazenda Pública socorrer-se do Poder Judiciário para questionar decisões definitivas favoráveis aos sujeitos passivos⁴⁵⁶. Em síntese, esse dispositivo estabelece que a coisa julgada favorável ao Contribuinte no processo administrativo fiscal da União Federal impede que a Fazenda Nacional acione o Poder Judiciário para tentar revertê-la.

Ou seja, “a solução definitiva em processo administrativo-fiscal favorável ao contribuinte tem força de coisa julgada material em relação à administração, o que a impede de submeter ao Judiciário a revisão de seus próprios atos.”⁴⁵⁷ Dessa forma, entende-se pertinente a inclusão no § 3º do art. 1º do substitutivo a previsão de que a arbitragem tributária e aduaneira não pode ter por objeto créditos tributários que foram objeto de decisão administrativa definitiva que os exonerou (e não apenas decisões judiciais), em linha com o arrazoadado acima.

O substitutivo assenta a vedação da arbitragem em relação a créditos para os quais tenha havido ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importasse no reconhecimento do débito pelo sujeito passivo (art. 1º, § 4º). Defende-se que esse dispositivo também poderia ser aperfeiçoado mediante a criação de uma regra de transição para abarcar a possibilidade de que os créditos em que tenha havido tal reconhecimento possam ser submetidos à arbitragem, haja vista a necessidade de se oportunizar essa opção antes inexistente.

Ademais, o substitutivo equipara o árbitro ao juiz de fato e de direito, para fins de suspensão de exigibilidade e extinção do crédito tributário, não havendo qualquer possibilidade de interposição de recurso ou necessidade de homologação pelo Poder Judiciário em face da sentença arbitral (art. 1º, § 5º). Tal preceito é de suma importância, porquanto reforça a soberania da sentença arbitral e sua definitividade, privilegiando-se a autonomia do instituto.

⁴⁵⁶ “Art. 45. No caso de decisão definitiva favorável ao sujeito passivo, cumpre à autoridade preparadora exonerá-lo, de ofício, dos gravames decorrentes do litígio.”

⁴⁵⁷ MELO, Francisco Armando de Figueirêdo. **A coisa julgada no processo administrativo fiscal**. ConJur, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-14/armando-melo-coisa-julgada-processo-administrativo-fiscal/>. Acesso em: 22 jan. 2025.

Naturalmente, o substitutivo prevê que as disposições da Lei de Arbitragem serão aplicáveis subsidiariamente às disposições do projeto (art. 1º, § 6º).

O segundo capítulo do substitutivo trata do objeto, das hipóteses gerais e do requerimento de arbitragem tributária e aduaneira. Nesse aspecto, o substitutivo confere ampla autonomia aos entes federados para delimitar as hipóteses gerais em relação às quais a arbitragem poderá ser empregada (art. 2º), havendo, inclusive, determinação expressa quanto à necessidade da fixação de critérios de valor para a submissão de controvérsias à arbitragem (art. 2º, § 1º, inciso I).

Acentue-se que, nos termos do substitutivo (art. 4º), a pactuação do compromisso arbitral fica condicionada à existência de decisão administrativa deferindo o requerimento de submissão da controvérsia à arbitragem, que será proferida pela autoridade máxima do órgão responsável pela administração do crédito tributário, ainda que por delegação. Na visão do presente estudo, tal disposição seria insignificante e poderia ser suprimida do projeto, pelo simples motivo de que o compromisso arbitral depende unicamente do interesse das partes e da conformidade com os ditames legais. Condicionar-se a pactuação do compromisso arbitral a uma decisão administrativa seria, na visão da presente análise, subtrair das partes a sua autonomia, visto que a instauração da arbitragem se subordina tão somente aos contornos legais, e não à anuência da Administração Tributária.

O terceiro capítulo do substitutivo trata das regras gerais do procedimento arbitral. Destaca-se as previsões acerca da vedação da arbitragem por equidade e de que a arbitragem será institucional (art. 5º, incisos I e V). Em linha com a arbitragem tributária de Portugal, determina-se que não serão objeto de arbitragem as controvérsias em que se debata a constitucionalidade de normas jurídicas ou discussão sobre lei em tese (art. 5º, § 1º).

Outrossim, estabelece-se que as sentenças arbitrais não poderão ser proferidas com efeitos prospectivos que resultem direta ou indiretamente em regime especial, diferenciado ou individual de tributação (art. 5º, § 2º). A partir desses dispositivos, denota-se que o legislador pretende restringir o âmbito de aplicação da arbitragem tributária a controvérsias que envolvam a incidência tributária em casos concretos e definidos, uma vez que são essas as hipóteses que remanescem após se excluir as controvérsias que discutem a constitucionalidade ou lei em tese e as que possuirão efeitos prospectivos e continuados. Daí porque se acredita que o principal âmbito de utilização da arbitragem tributária e aduaneira, nos moldes em que proposta pelo substitutivo do PL nº 2.486/2022, consistirá na resolução de litígios decorrentes de autuações de ofício promovidas pelas Administrações Tributárias em que se discutam aspectos fáticos bem delineados. Nesse passo, a arbitragem não terá como escopo o enfrentamento de “teses

tributárias” como aquelas mencionadas na segunda seção do presente estudo, que, frequentemente, discutem a constitucionalidade de leis tributárias.

O quarto capítulo do substitutivo versa acerca do compromisso arbitral, sendo esse o marco inicial para a submissão da controvérsia à arbitragem (art. 7º). Tal compromisso deve possuir uma série de cláusulas obrigatórias que identifiquem as partes, os árbitros, a câmara de arbitragem, a matéria objeto da arbitragem, o lugar em que será proferida a sentença, dentre outras (art. 8º).

Prevê-se que, com a celebração do compromisso arbitral, há a suspensão dos processos administrativos e das ações judiciais que tenham por objeto os créditos tributários incluídos na arbitragem (art. 9º). Entende-se que a referida previsão poderia ser complementada com a inclusão de disposições acerca do tratamento jurídico a ser aplicado na hipótese em que as partes celebram o compromisso arbitral e houve o oferecimento anterior de garantias pelo sujeito passivo no âmbito de ações judiciais ou a penhora de bens anterior à tal compromisso.

Explica-se: imagine-se a situação em que o sujeito passivo teve a execução fiscal ajuizada contra si e, com o fito de questionar a exigência, apresentou garantia à execução e apresentou seus embargos. Se, eventualmente, as partes optarem pela realização de arbitragem tributária para a resolução do litígio, seria necessário que tais garantias fossem mantidas?

Esse questionamento se mostra relevante porque tal hipótese pode vir a ser frequente, considerando que o substitutivo possibilita a opção pela arbitragem em qualquer fase processual e que não há exigência da apresentação de garantias para tanto. Duas possíveis respostas poderiam ser eleitas pelo legislador. A primeira determinaria a obrigatoriedade da manutenção de tais garantias até o término da arbitragem tributária. A segunda facultaria a liberação de tais garantias com a celebração do compromisso arbitral.

A primeira resposta parece ser a mais consentânea com o racional adotado pelo STJ no julgamento do Tema nº 1.012 daquela Corte, através do qual se fixou a seguinte tese:

O bloqueio de ativos financeiros do executado via sistema BACENJUD, em caso de concessão de parcelamento fiscal, seguirá a seguinte orientação: (i) será levantado o bloqueio se a concessão é anterior à constrição; e (ii) fica mantido o bloqueio se a concessão ocorre em momento posterior à constrição, ressalvada, nessa hipótese, a possibilidade excepcional de substituição da penhora online por fiança bancária ou seguro garantia, diante das peculiaridades do caso concreto, mediante comprovação irrefutável, a cargo do executado, da necessidade de aplicação do princípio da menor onerosidade.⁴⁵⁸

⁴⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) nº 1.756.406/PA**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento em 08.06.2022. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 14.06.2022.

No referido julgamento, a 1ª Seção do STJ partiu da premissa de que, se houve bloqueio de valores para penhora (na hipótese aventada anteriormente mencionou-se o oferecimento de garantias, mas o mesmo racional é aplicável) anteriormente à adesão a parcelamento, este seria mantido invariavelmente. Tal entendimento poderia indicar que o mesmo raciocínio deveria ser aplicável à celebração do compromisso arbitral: se houve bloqueio de valores para penhora ou apresentação de garantias anterior à celebração, o bloqueio e as garantias seriam mantidos.

Todavia, argumenta-se que o legislador poderia adotar uma postura mais flexível e ponderada, considerando que a arbitragem é um meio alternativo de resolução de litígios que conta com a cooperação e colaboração de ambas as partes. Isso porque a determinação de manutenção obrigatória de garantias ou de penhora pode vir a onerar sobremaneira o sujeito passivo, que tão somente pretende discutir a higidez do crédito tributário conforme as regras do jogo. Com efeito, a possibilidade de substituição de garantias ou de valores penhorados por seguros garantias ou fianças bancárias revela-se como uma alternativa menos onerosa ao sujeito passivo que venha a firmar compromisso arbitral.

Não bastasse isso, o presente estudo argui que o recurso mais adequado ao legislador poderia ser a previsão de que as partes que venham a celebrar compromisso arbitral podem convencionar livremente o tratamento jurídico a ser destinado às garantias prestadas e valores bloqueadas previamente à celebração, inclusive mediante a adoção de negócios jurídicos processuais que objetivem proporcionar menor onerosidade aos sujeitos passivos que pretendam valer-se da arbitragem para resolver suas disputas e, lado outro, assegurar ao Fisco garantias de que o crédito efetivamente será adimplido, caso sagre-se vencedor da disputa.

O capítulo cinco do substitutivo elenca os princípios e prazos do procedimento arbitral. Aponta-se que os princípios do contraditório, da igualdade entre as partes, da imparcialidade dos árbitros e de seu convencimento motivado serão aqueles que deverão ser sempre respeitados no desenvolvimento da arbitragem tributária e aduaneira (art. 11). Quanto aos prazos, destaca-se o prazo máximo de doze meses entre a instituição da arbitragem e o encerramento da fase de instrução (art. 12, inciso III) e o prazo máximo de sessenta dias úteis para a prolação da sentença arbitral, contado do encerramento da fase instrutória (art. 12, inciso II). Desse modo, infere-se que a arbitragem tributária será desenvolvida e encerrada em menos de um ano e meio contado da sua instauração, tempo esse particularmente inferior ao tempo médio de tramitação dos litígios tributários atualmente, que giram em torno de dezesseis anos até o julgamento final de processos tributários considerando-se as esferas administrativa e judicial⁴⁵⁹.

⁴⁵⁹ É ver a seguinte notícia publicada no ConJur: <https://www.conjur.com.br/2024-set-30/disputas-tributarias-chegam-a-75-do-pib-e-superam-valor-da->

O sexto capítulo trata dos custos da arbitragem, atribuindo ao sujeito passivo o adiantamento das custas e despesas relativas ao procedimento arbitral, inclusive aquelas atinentes aos honorários arbitrais (art. 13).

O sétimo capítulo aborda a composição do tribunal arbitral e os árbitros. Preceitua-se que o tribunal arbitral será composto de três árbitros, sendo um deles escolhido pelo sujeito passivo e outro indicado pelo sujeito ativo. O terceiro árbitro será escolhido pelos dois outros árbitros escolhidos pelas partes. Caso estes não cheguem a um consenso quanto à escolha do terceiro árbitro, este será designado pela câmara de arbitragem (art. 14).

Conforme indicado anteriormente, o substitutivo previu expressamente a necessidade de observância do princípio da igualdade entre as partes no procedimento arbitral. Entretanto, a previsão de que as custas e despesas serão arcadas serão arcadas tão somente pelo sujeito passivo parece colidir frontalmente com o princípio referenciado, especialmente à vista de que o sujeito ativo terá a faculdade de escolher um dos árbitros. Por essa razão, entende-se que deveria haver a compatibilização do pagamento dos honorários arbitrais entre ambas as partes, pois, partindo-se da premissa de observância da igualdade entre as partes, nada seria mais justo que cada uma delas arcasse com os respectivos honorários arbitrais, rateando-se o valor dos honorários do terceiro árbitro.

Os dispositivos seguintes do substitutivo tratam da escolha comum do árbitro na arbitragem expedida (art. 15), os requisitos de tais árbitros (art. 16), a impugnação de árbitros (art. 17), a escolha dos árbitros titulares (art. 18), dentre outras situações às quais não serão aprofundadas.

O Capítulo VIII trata da representação dos entes públicos no procedimento arbitral, que será exercida conforme as competências constitucionais e legais dos seus órgãos de Advocacia Pública (art. 22). O nono capítulo trata do assessoramento técnico, estipulando que os representantes dos entes públicos poderão requisitar parecer técnico de servidores ou de órgãos do respectivo ente público, documento esse que deverá ser submetido ao contraditório (art. 23).

O décimo capítulo delineia os contornos da sentença arbitral, que terá conformação similar às decisões judiciais, contendo relatório, seus fundamentos, dispositivo e data e local em que foi proferida (art. 24).

Note-se que o substitutivo preceituou que a condenação pecuniária imposta à Fazenda Pública por meio de sentenças arbitrais seguirá o rito dos precatórios (art. 100 da CF/88) ou,

nos termos da legislação específica, poderá ser satisfeita mediante o aproveitamento de créditos tributários pela via da compensação, a critério do sujeito passivo (art. 25).

O substitutivo contém disposição facultando a edição de lei específica de cada ente tributante para estabelecer hipóteses de redução de multas a serem aplicadas nas sentenças arbitrais (art. 26). Estipula-se, ainda, que será nula a sentença arbitral se o compromisso arbitral for nulo, se foi emanada por quem não podia ser árbitro, se ofender a coisa julgada, dentre outras (art. 29).

O capítulo final apresenta as disposições finais, entre as quais sublinha-se aquela que determina a responsabilização funcional apenas nos casos em que o agente público agir com dolo, fraude ou simulação para obter vantagem indevida para si ou para outrem (art. 32).

Por fim, delimita-se os casos em que, proferida sentença arbitral desfavorável ao sujeito passivo a nível federal, poderá ocorrer a redução das multas. Se a arbitragem houver sido requerida no prazo de até quinze dias úteis contados da data da ciência do auto de infração, as multas serão reduzidas em 60%. Se for requerida após esse prazo e previamente à decisão administrativa de primeira instância, a redução será de 30%. Se for requerida previamente à decisão administrativa de segunda instância, à inscrição em dívida ativa ou à citação da Fazenda Pública em processo judicial, a redução será de 10%.

Traçado o panorama geral do PL nº 2.486/2022 na forma do substitutivo apresentado pelo Senador Efraim Filho, cumpre, enfim, tão somente assinalar a proficiência e acuidade do trabalho desenvolvido pela CJADMTR, haja vista que a proposição supre a lacuna legislativa acerca da arbitragem tributária no contexto brasileiro e a sua aprovação pode trazer os benefícios anteriormente elencados ao cenário envolvendo a resolução dos litígios tributários, sem prejuízo dos comentários e críticas elaborados pelo presente estudo.

Por derradeiro, adverte-se quanto a dois últimos aspectos envolvendo a referida proposição legislativa. O primeiro deles diz respeito à ausência da previsão de regras de transição para a implementação da arbitragem tributária, principalmente quanto à carência de se conferir adequado tratamento aos sujeitos passivos que atualmente são litigantes (em âmbito judicial ou administrativo) e que tenham interesse em instaurar a arbitragem, de ordem que este expediente seja estimulado. Até porque, se a legislação vir a ser aprovada, nos moldes do substitutivo, as condições para a possibilidade de redução de multa não poderão ser usufruídas por sujeitos passivos que já estejam em fase adiantada de conflitos tributários, por impossibilidade de enquadramento. Dessa forma, por ser uma faculdade que jamais foi oportunizada a tais sujeitos passivos, infere-se que seria pertinente a criação de uma regra de transição conferindo a possibilidade de redução das eventuais multas tributárias em caso de

instauração da arbitragem até certo tempo após a publicação da lei, privilegiando-se a isonomia tributária.

O segundo deles consiste na percepção de que a arbitragem tributária e aduaneira, caso venha a ser aprovada pelo Poder Legislativo, não terá o condão de dirimir o contexto caótico que norteia o panorama do contencioso tributário brasileiro. Porém, será um importante instituto que poderá contribuir para tanto se somado a diversos outros, tais como a mediação e conciliação tributária.

4.3. Reforma Tributária e o contencioso tributário brasileiro.

A última seção do presente estudo tecerá considerações pontuais acerca do contencioso tributário brasileiro, tendo como ponto de partida o já comentado advento da Emenda Constitucional nº 132/2023, que instituiu a Reforma Tributária sobre o Consumo. Em apertada síntese, a referida Reforma promoveu a extinção de alguns tributos relacionados à incidência sobre o consumo de bens e serviços e a criação de novos.

No âmbito da União Federal, foi atribuída a sua competência para a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e do Imposto Seletivo (IS), em substituição à Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

No âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios, estatuiu-se o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), em substituição ao Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Nesse quadro, em que pese serem tributos distintos, a CBS e o IBS possuem a mesma materialidade, razão pela qual se pode afirmar que são tributos “gêmeos” ou “siameses”. Poder-se-ia indagar o motivo do constituinte derivado não ter instituído apenas um tributo, ao invés de dois idênticos, mas a resposta para tal questionamento encontra fundo no processo político brasileiro. Para a presente análise, considera-se que o constituinte derivado optou por uma abordagem que teve como premissa o fortalecimento da autonomia política e financeira dos entes subnacionais a partir da criação dos dois tributos, e não somente de um único.

A identidade entre a CBS e o IBS tem como resultado a inevitabilidade de que o tratamento jurídico a ambos seja idêntico, sob pena de se mutilar a isonomia tributária e a segurança jurídica do Sistema Tributário Nacional. E isso se expande não somente para a aplicação do direito material, como também à aplicação do direito processual.

Diante dessa premissa, importa afirmar que as regras processuais aplicáveis à determinação de créditos tributário da CBS e do IBS devem ser idênticas. Ou seja, se o procedimento de constituição dos créditos tributários de tais tributos é o mesmo, infere-se que a marcha processual dos conflitos envolvendo os mesmos tributos deverá possuir os mesmos contornos, por via de consequência.

Assim, em um primeiro momento, atenta-se quanto à evidente necessidade de uniformização das regras atinentes ao contencioso tributário envolvendo a CBS e o IBS, por imperativo de coerência lógica do sistema jurídico processual sob o qual o ordenamento brasileiro se erige. É dizer que o legislador deverá adotar diretrizes padronizadas para o tratamento de litígios tributários que tenham como pano de fundo tais tributos, evitando-se a proliferação de decisões conflitantes que possam enfraquecer o sistema de precedentes, o qual deve ser cultivado não somente a nível judicial, mas também a nível administrativo.

A racionalização de tais regras conferirá maior praticabilidade tributária e eficiência administrativa no âmbito da resolução de conflitos envolvendo a CBS e o IBS, em atenção ao primado da efetiva prestação jurisdicional.

Aliado a isso, argumenta-se que o emprego e a disseminação de meios alternativos para a resolução dos litígios tributários envolvendo tais tributos trará apenas benefícios, por permitir maior maleabilidade e flexibilidade no exercício da função jurisdicional, propiciando que o contencioso tributário se torne mais coeso e unitário, ao contrário do cenário caótico atual que incentiva distorções. Deveras, o emprego de tais métodos alternativos poderá potencializar que os órgãos de gestão da CBS e do IBS estabeleçam atos normativos com vistas a conferir tratamento uniformizado às demandas envolvendo tais tributos.

Chama-se atenção que, muito embora a EC nº 132/2023 tenha promovido alterações estruturantes na tributação do Estado brasileiro sobre o consumo, praticamente não houve edição de regras processuais adequando tais alterações à realidade processual, seja em âmbito judicial, seja em âmbito administrativo. Sobre o tema, identifica-se apenas a inclusão da alínea “j” ao inciso I do art. 105, que determina a competência do STJ para julgar originariamente os conflitos entre entes federativos ou entre estes e o Comitê Gestor do IBS, relacionados ao IBS e à CBS⁴⁶⁰, e a inclusão do art. 156-A, § 5º, inciso VII, que prevê a necessidade de edição de lei complementar para versar acerca do processo administrativo fiscal do IBS⁴⁶¹.

⁴⁶⁰ “Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça

I - processar e julgar, originariamente:

[...] j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V;”

⁴⁶¹ “Art. 156-A. [...] § 5º Lei complementar disporá sobre:

Esse contexto de incerteza e lacuna legislativa ocasiona os mais variados questionamentos, tais como de quem terá legitimidade passiva das demandas judiciais que tenham por objeto o IBS, à luz do princípio do destino, ou a indagação acerca de a quem caberá a defesa de normas que tem como objeto o IBS, considerando se tratar de um imposto de competência compartilhada.⁴⁶² Isso sem contar eventuais discrepâncias entre os entendimentos a serem adotados pela Justiça Federal no âmbito da CBS e os entendimentos a serem adotados pela Justiça Estadual no âmbito do IBS.

Nesse sentido, adverte-se que a falta de uniformização da legislação acerca do contencioso tributário envolvendo a CBS e o IBS poderá ocasionar um cenário em que atos administrativos e judicantes podem vir a conflitar frequentemente, em prejuízo dos direitos dos Contribuintes⁴⁶³.

Tal percepção se torna ainda mais evidente ao se constatar que no Projeto de Lei Complementar nº 108/2024⁴⁶⁴, que pretende instituir o Comitê Gestor do IBS e o processo administrativo relativo ao lançamento de ofício do IBS (bem como dá outras providências), não há nenhuma disposição atinente à viabilidade do emprego de métodos alternativos para a resolução de litígios envolvendo tal tributo. No sentir da presente análise, a discussão legislativa envolvendo a regulamentação da Reforma Tributária seria a oportunidade perfeita para que o Poder Legislativo modernizasse e reestruturasse, além dos aspectos materiais envolvendo os novos tributos, os aspectos processuais envolvendo as disputas a eles relacionadas, que, certamente, não serão poucas.

Inclusive, vale mencionar que a Receita Federal do Brasil recentemente instituiu um importante programa para incentivar a consensualidade nas demandas envolvendo os tributos federais. Trata-se do Procedimento de Consensualidade Fiscal – Receita de Consenso, o qual passou a vigor com a publicação da Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024⁴⁶⁵. O grande objetivo do Receita de Consenso consiste na prevenção de litígios tributários mediante

[...] VII - o processo administrativo fiscal do imposto;”

⁴⁶² OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. **Contencioso judicial pós-reforma (ou revolução) tributária**. Jota, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/elas-no-jota/contencioso-judicial-pos-reforma-ou-revolucao-tributaria>. Acesso em: 23. jan. 2025.

⁴⁶³ RAMOS, Arthur de Sousa. **Reforma tributária diferida: mais do mesmo e contencioso sem diretrizes**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-26/reforma-tributaria-diferida-mais-do-mesmo-e-um-contencioso-sem-diretrizes/>. Acesso em 23 jan. 2025.

⁴⁶⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108/2024**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em 10 fev. 2025.

⁴⁶⁵ BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=140786>. Acesso em 10 fev. 2025.

a aplicação de técnicas de consensualidade, o que pode proporcionar um decréscimo na alta litigiosidade tributária que caracteriza o país.

Em verdade, ao estabelecer maior diálogo entre o Fisco Federal e os Contribuintes, o aludido programa reforça princípios fundamentais como a boa-fé e a transparência, além de resolver divergências de forma eficiente, colaborando para um ambiente fiscal mais colaborativo e menos litigioso⁴⁶⁶. E isso se torna mais dramático ainda quando se está diante de tributos indiretos, ou seja, em que há repercussão de sua incidência no âmbito de uma cadeia econômica.

É determinante que os entes federativos contem com formas consensuais e céleres para prevenir e solucionar litígios que tratem da CBS e do IBS porquanto a dinamização da economia tem como resultado a realização de transações comerciais a um nível assombroso. Então, é necessário que as Administrações Tributárias e o Estado como um todo contem com instrumentos e métodos variados para adotar respostas instantâneas e eficientes à eventuais descompassos que possam surgir, sobretudo porque muitos dos instrumentos que nortearam a incidência da CBS e do IBS são inéditos e ainda não se sabe perfeitamente como serão operacionalizados, como por exemplo o *split payment*.

Por esse motivo, o estímulo para que os demais entes federativos também adotem programas e diretrizes semelhantes ao Receita de Consenso, especialmente no âmbito do IBS, favorecerá o crescimento do país como um todo e evitará que o tormentoso contexto atual se repita no futuro.

Por derradeiro, um último alerta quanto às perspectivas futuras do contencioso tributário e o emprego de meios alternativos para a resolução de litígios tributários se impõe. É imperativo que a sua disseminação não se torne uma oportunidade para que devedores contumazes deturpem tais institutos, esvaziando-os. E, para esse fim, é importante que sejam previstos dispositivos específicos nas legislações que venham a ser aprovadas pelo Congresso Nacional vedando a utilização da mediação, conciliação e arbitragem tributária, por parte de devedores contumazes que venham a desvirtuais tais institutos.

No âmbito da transação tributária, o art. 5º, inciso III, veda peremptoriamente a formalização de acordos que envolvam devedores contumazes, conforme definido em lei

⁴⁶⁶ ABRAHAM, Marcus. LANNES, Camila Thiebaut Bayer. **Programa Receita de Consenso regulamentado: avanços da consensualidade fiscal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-27/programa-receita-de-consenso-regulamentado-avancos-da-consensualidade-fiscal/>. Acesso em: 23 jan. 2025.

específica.⁴⁶⁷ No entanto, tal lei específica inexistia atualmente no ordenamento jurídico, o que torna a sua eficácia comprometida.

Nada obstante, a PGFN já conta com meios para tentar evitar a celebração de acordos de transação tributária com devedores contumazes, como é o caso da previsão, ainda que infralegal, de que o acordo será rescindido em caso de constatação de ato tendente ao esvaziamento patrimonial do devedor como forma de fraudar o cumprimento da transação, ainda que efetuado antes da celebração do acordo.⁴⁶⁸

CONCLUSÃO

O presente estudo debruçou-se acerca da conformação brasileira envolvendo os litígios tributários, com enfoque na superação do paradigma da indisponibilidade do crédito tributário para o advento dos métodos alternativo. Pretendeu-se evidenciar um contexto em que os litígios tributários brasileiros eram caracterizados por uma rigidez em seu desenrolar, muito em virtude da adoção de premissas dogmáticas insculpidas nos princípios da supremacia dos interesses públicos e da indisponibilidade dos interesses públicos, cuja consequência era a ausência de qualquer postura discricionária por parte das Administrações Tributárias e das Fazendas Públicas no âmbito de sua atuação nas demandas tributárias. Ademais, buscou-se demonstrar que tal paradigma foi superado atualmente, diante do advento de métodos alternativos para a resolução de litígios tributários, os quais partem da premissa de que tais conflitos podem ser solucionados com maior maleabilidade, inclusive mediante a adoção de técnicas consensuais e autocompositivas.

Na primeira seção, cujo objeto foi a análise do Estado Fiscal brasileiro e da noção que circunda o interesse público, elaborou-se um arrazoado acerca da figura do tributo através dos tempos e o seu atual papel no âmbito dos Estados presentes no mundo contemporâneo. Viu-se que o arquétipo do tributo variou ao longo do tempo, estando a sua configuração intrinsecamente relacionada à conformação da cosmovisão humana predominante em determinado tempo histórico. Concluiu-se que, atualmente, o tributo possui papel central na sociedade contemporânea, pois se afigura como um meio para que a liberdade coletiva seja assegurada a

⁴⁶⁷ “Art. 5º É vedada a transação que:

[...] III - envolva devedor contumaz, conforme definido em lei específica.”

⁴⁶⁸ NETO, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva. **Abordagem regulatória na administração tributária : transação tributária como instrumento regulatório**. (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2023, p. 156-158.

todos os cidadãos e também como uma ferramenta para que determinados comportamentos sejam observados pelos cidadãos.

Na sequência, abordou-se com maior aprofundamento a noção de interesse público no contexto brasileiro, mediante a invocação da doutrina nacional sobre o tema. Constatou-se que, tradicionalmente, aponta-se que a lógica subjacente à referida noção circunda o pressuposto de que o interesse público corresponde aos interesses resultantes do conjunto de interesses que os cidadãos possuem na sua qualidade de membros da sociedade. No entanto, evidenciou-se que se trata de um termo polissêmico e de elevado grau de indeterminação, sendo dificultosa a tarefa de se delimitar, com precisão, o seu sentido e alcance. Ressaltou-se que o poder-dever estatal de tributação deve ser exercido em estrita observância ao interesse público, no sentido de que tal atividade se dê nos exatos contornos legais previamente estipulados, de forma que o interesse público representa o conjunto de interesses privados que abalizou os contornos normativos dessa atividade. Outrossim, versou-se acerca dos princípios da supremacia dos interesses públicos e da indisponibilidade do interesse público, os quais tradicionalmente são apontados como fundamentos da atividade administrativa do Estado. Demonstrou-se que, atualmente, a doutrina superou a aplicação dogmática de tais princípios, sendo que, atualmente, o seu conteúdo jurídico encontra-se desgastado e remodelado.

Na subseção 1.3 pretendeu-se efetuar a intersecção entre a tributação e o interesse público, na medida em que há uma patente tensão entre tais temas. Isso porque a imposição tributária traduz-se como uma restrição ao direito fundamental de propriedade, ainda que legitimamente autorizada pela Constituição Federal. Nesse sentido, tentou-se explicitar que o tributo tem como principal função a satisfação dos interesses públicos, sendo esse a principal sustentação para sua legitimidade e validade. No entanto, afastou-se o raciocínio de que o interesse público poderia, por si só, funcionar como fundamento único para sustentar o poder tributante, e muito menos com fulcro nos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos.

Encerrou-se a primeira seção com a assunção da premissa de que, ainda que Fisco e Contribuinte ocupem polos diametralmente opostos no âmbito da relação jurídico-tributária, tal relação não necessariamente precisa se desenvolver de forma inflexível, de modo que o equilíbrio e o diálogo são signos a serem incentivados nesse quadro, especialmente para se privilegiar a segurança jurídica e os próprios interesses públicos.

A segunda seção do estudo destinou-se à abordagem acerca do Sistema Tributário Nacional e o panorama brasileiro envolvendo a cobrança do crédito tributário. Iniciou-se delineando os contornos da moldura normativa tributária contida na CF/88, destacando-se a sua

rigidez e exaustividade. Além dessas características, defendeu-se que o Sistema Tributário Nacional é marcado pela pluralidade ou fragmentariedade do exercício da competência tributária, cujo reflexo mais emblemático é a sobreposição de incidências tributárias, inclusive no âmbito de deveres instrumentais. Apontou-se que tal circunstância possui diversos desdobramentos, dentre os quais a dificuldade em compatibilizar o arquétipo constitucional tributário com o princípio da simplicidade.

Em seguida, tratou-se do surgimento e das formas de extinção do crédito tributário segundo o CTN e a LEF. Argumentou-se que tais veículos legislativos encontram-se desatualizados e não acompanharam as profundas modificações sociais a que se sujeitaram as sociedades contemporâneas nos últimos cinquenta anos. Ademais, elucidou-se o plexo normativo envolvendo o tratamento jurídico do crédito tributário no CTN, cuja constituição pode se dar, dentre outras formas, através do lançamento efetuado pela autoridade administrativa, atividade essa vinculada. Assinalou-se que o Código determina expressamente que a suspensão de sua exigibilidade, sua modificação ou sua extinção, somente ocorrerão nas hipóteses tratadas pelo próprio CTN. Por fim, asseverou-se que o rito das execuções previsto na LEF é, em tese, singelo e não possui maiores complexidades.

Na subseção 2.3, efetuou-se o panorama da cobrança do crédito tributário e o diagnóstico do contencioso tributário para constatar-se que tal panorama, marcado pela excessiva judicialização, morosidade e ineficiência, não cumpre com os propósitos constitucional e legalmente previstos, de modo que o atual modelo de cobrança de créditos tributários encontra-se falido e obsoleto. Foram mencionados diversos estudos e pesquisas que alcançaram a percepção, em sentido unívoco, de que o contencioso tributário brasileiro se desenvolveu historicamente através da adoção de uma postura rígida entre as partes envolvidas, não havendo margem para qualquer tentativa de consensualidade na resolução de tais litígios, ocasionando um cenário de excessiva litigiosidade tributária, o qual não se compatibiliza com os princípios norteadores da CF/88.

A terceira seção debruçou-se acerca dos métodos alternativos para a resolução de litígios com o fito de se evidenciar que a sua potencial disseminação em âmbito tributário pode se revelar como uma importante forma de se atenuar o cenário caótico descrito na seção anterior. Iniciou-se tratando dos meios alternativos para a solução de litígios atualmente previstos na legislação brasileira, especificando-se as suas modalidades e as suas principais características, bem como definindo o sentido e alcance de tais métodos. Ademais, indicou-se que o Poder Judiciário, nos últimos dez anos, vem passando por um movimento de incremento no estímulo

e emprego de métodos alternativos para a solução de litígios, os quais ancoram-se em ideais de consensualidade e autocomposição.

Na subseção seguinte, enfrentou-se o questionamento central do presente estudo envolvendo a pretensa configuração da suposta indisponibilidade do crédito tributário como um óbice para o emprego de meios alternativos para a solução de litígios tributários. Após o afastamento de tal premissa mediante a demonstração de que o ordenamento jurídico brasileiro não admite uma suposta indisponibilidade absoluta do crédito tributário, concluiu-se que a aplicação irrestrita de um pretenso princípio da indisponibilidade do crédito tributário advém da interpretação tradicional dos princípios da supremacia e da indisponibilidade dos interesses públicos, os quais igualmente não representam argumentos válidos para impedir abordagens consensuais e autocompositivas no âmbito dos conflitos tributários.

A subseção 3.3 demonstrou que, atualmente, os métodos alternativos para a resolução de litígios já são empregados, em menor ou maior medida, para a resolução de conflitos tributários, inclusive em âmbito judicial. Na sequência, respondeu-se às três hipóteses suscitadas na introdução do presente estudo.

Em primeiro lugar, constatou-se que o paradigma tradicional de cobrança de dívidas tributárias fracassou, diante da verificação dos dados e resultados de pesquisas elaboradas por múltiplos estudos, os quais atestam a baixíssima taxa de recuperação das dívidas tributárias e a excessiva morosidade, inefetividade e dispendiosidade do processo judicial tributário.

Em segundo lugar, afirmou-se que essa circunstância pode ser atribuída, dentre outros fatores, à utilização, ainda que implícita, da premissa equivocada de que o crédito tributário é indisponível. Isso porquanto o pressuposto de que o crédito tributário é indisponível torna a sua cobrança um processo rígido e engessado, sem margem para uma atuação mais efetiva e sensível às peculiaridades envolvendo os litígios tributários. Verificou-se que, o resultado de tal desvirtuação é uma postura inflexível do Fisco ao cobrar o crédito tributário que, ao cabo, desvirtua os próprios interesses públicos.

Em terceiro lugar, concluiu-se que a utilização de métodos alternativos de resolução de litígios pode se revelar como forma de revitalizar o contexto de recuperação de créditos tributários. Alertou-se que, embora não enfrentem frontalmente o obstáculo da complexidade da legislação tributária, tais meios possuem alto potencial para atenuar os efeitos da excessiva judicialização de demandas tributárias a partir de uma abordagem consensual e autocompositiva, partindo-se de uma perspectiva mais dialógica entre Fisco e Contribuinte, em privilégio ao princípio da cooperação.

A última seção do presente estudo enveredou-se acerca do contexto atual do contencioso tributário e pretendeu traçar perspectivas futuras sobre a temática. Iniciou-se abordando o advento da transação tributária, identificando-se os seus principais contornos. Viu-se que o instituto da transação, atualmente, é o método alternativo de maior aplicação em âmbito tributário, obtendo resultados expressivos de arrecadação a nível federal. No entanto, apresentou-se algumas preocupações com a disseminação irrestrita do instituto, o que pode ter ocasionado distorções em seu emprego e reflexos negativos quanto à isonomia tributária. Ainda assim, reconheceu-se que o seu advento representou um importante passo inicial para que a relação entre Fisco e Contribuinte seja remodelada.

A subseção 4.2 buscou abordar individualmente a mediação, a conciliação e a arbitragem tributária mediante a explanação acerca do estado da arte de cada um desses institutos. Aclarou-se que a mediação tributária é objeto de proposições legislativas que a visam instituir em âmbito tributário e que, nada obstante, já há margem para a sua aplicação com base em preceitos legais já vigentes no ordenamento jurídico brasileiro. O mesmo se aplica à conciliação tributária, que já possui aptidão para ser empregada na realidade processual tributária brasileira, carecendo esforços nesse sentido. Sem embargo, reforçou-se a importância em igualmente se formularem proposições legislativas com vistas a versar especificamente da conciliação tributária. Por fim, aduziu-se que a arbitragem tributária não possui assento na legislação atual, mas há exemplos de sua previsão a nível internacional, especificamente em Portugal. Ponderou-se acerca das principais proposições legislativas acerca do instituto e que a sua aprovação pelo Poder Legislativo seria importante para sacramentar a nova realidade do paradigma de maleabilidade das demandas tributárias.

A última subseção do estudo destinou-se a tecer breves ponderações acerca do cenário advindo da aprovação da Reforma Tributária da tributação sobre o Consumo por intermédio da EC nº 132/2023, a qual promoveu profundas transformações sob o ponto de vista material da incidência dos tributos indiretos. Todavia, acentuou-se que tais alterações não foram acompanhadas por alterações impactantes relacionadas ao direito processual envolvendo a nova conformação, o que pode ocasionar questionamentos quanto à efetiva operacionalização do novo Sistema Tributário Nacional. Reforçou-se que a atualização das regras atinentes ao contencioso tributário é de suma importância para que o país possa se desenvolver sob o ponto de vista econômico e que tal expediente terá consequências positivas para todos os envolvidos.

Espera-se que as ponderações levantadas pelo presente estudo contribuam para o debate envolvendo a necessária remodelação entre a relação envolvendo Fisco e Contribuinte, para que a sociedade em geral possa usufruir dos benefícios advindos dessa mudança para um

paradigma mais maleável e consentâneo com as premissas que sustentam o Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. LANNES, Camila Thiebaut Bayer. **Programa Receita de Consenso regulamentado: avanços da consensualidade fiscal**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-27/programa-receita-de-consenso-regulamentado-avancos-da-consensualidade-fiscal/>. Acesso em: 23 jan. 2025.

ALBUQUERQUE, Fredy José Gomes de. O Dever Fundamental de pagar (legalmente) tributos: significado, alcance e análise de precedentes do Carf. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 51, p. 197-224, 2022.

ALBUQUERQUE JÚNIOR, Vicente Férrer de. A constitucionalidade da averbação pré-executória e o direito de propriedade no estado fiscal. **Revista da PGFN**. a. XI, n. 1, 2021.

ALEXY, Robert. **Conceito e Validade do Direito**. Tradução Gercélia Batista de Oliveira Mendes. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2009.

ALEXY, Robert. **Teoria da Argumentação Jurídica: a teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica**. Ed. Landy, São Paulo, 2001.

ALEXY, Robert; DA SILVA, Virgílio Afonso. **Teoria dos direitos fundamentais**. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira de. Notas sobre litigiosidade tributária e compliance cooperativo no Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 441-452, 2018.

ALMEIDA, Felipe Herculino de. Direito Indisponível x Direito que não Admite Autocomposição: Por uma não Dispensa Mecânica da Audiência de Conciliação e Mediação. **Revista ANNEP de Direito Processual**, v. 3, n. 2, p. 15-27, 2023.

ALMEIDA, Mateus Gomes; DE SOUZA, Frank Pavan; PEDLOWSKI, Marcos Antonio. Os limites da aplicabilidade do princípio da supremacia do interesse público para os casos de desapropriação no Estado Democrático de Direito: uma análise sobre a implantação do Porto do Açu. **Petróleo Royalties e Região**, v. 18, n. 67, p. 52-60, 2020.

ALMEIDA, Patrícia Silva; VITA, Jonathan Barros. Recuperação dos créditos fazendários: métodos alternativos de solução as controvérsias tributárias. **Revista de Direito Brasileira**, v. 19, n. 8, p. 107-121, 2018.

ALMEIDA, Tânia. Mediação e conciliação: dois paradigmas distintos, duas práticas diversas. In: SOUZA, Luciane Moessa de (coord.). **Mediação de conflitos: novo paradigma de acesso à justiça**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015.

ALMIRO, Affonso. Reforma Tributária. **Síntese: Revista de Filosofia**, v. 4, n. 15, p. 23-32, 1962.

AMORIM, Márcio William França. WEYNE, Walda Maria Mota (org.). **SEFAZ: Tributo à história**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará, 2006.

ANDRADE, Gustavo Henrique Baptista. A mediação e os meios alternativos de resolução de conflitos. **Revista Fórum do Direito Civil–RFDC**, v. 3, n. 5, p. 93-108, 2011.

ARAGÃO, Alexandre Santos de. A “Supremacia do Interesse Público” no Advento do Estado de Direito e na Hermenêutica do Direito Público Contemporâneo. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE JURIMETRIA. **Diagnóstico do Contencioso Tributário Administrativo**. São Paulo, 2022. Disponível em: https://abj.org.br/pdf/abj_bid_2022.pdf. Acesso em 11 jan. 2025.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.

ÁVILA, Humberto Bergmann. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular”. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica: Entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2011.

AVI-YONAH, Reuven S. Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard law review*, p. 1573-1676, 2000.

BALDIVIESO, Pablo Enrique Carneiro. Litigiosidade tributária e suas repercussões econômicas: uma análise do relatório Insper/CNJ 2022. **Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região**, v. 34, n. 2, 2022.

BAPTISTA, Maisa Bernachi. Análise do papel da Advocacia Pública na mediação e conciliação tributária. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 137, p. 223-234, 2018.

BARROSO, Luís Roberto. Dez anos da Constituição de 1988 (foi bom para você também?). **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 20. São Paulo: Malheiros, 1997.

BARROSO, Luís Roberto. Judicialização, ativismo judicial e legitimidade democrática. **Suffragium - Revista do Tribunal Regional Eleitoral do Ceará, Fortaleza**, v. 5, n. 8, p. 11-22, jan./dez. 2009.

BASSAN, Richard. BELUCHI, Alexandre. **Cuidados e efeitos do protesto da Certidão de Dívida Ativa**. ConJur, 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-ago-07/bassane-beluchi-cuidados-efeitos-protesto-cda/>. Acesso em 17 jan. 2025.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BECHO, Renato Lopes. Duração razoável do processo de execução fiscal. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, v. 22, n. 110, p. 8-27, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2 ed. São Paulo: LEJUS, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BEDIKIAN, Mary A. Alternative Dispute Resolution. **Wayne L. Rev.**, v. 55, 2009.

BIANCO, João Francisco. Segurança jurídica e o princípio da Legalidade no Direito Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 19, p. 16-23, 2005.

BINENBOJM, Gustavo. Da supremacia do interesse público ao dever de proporcionalidade: um novo paradigma para o direito administrativo. **Revista de Direito Administrativo**, v. 239, p. 1-32, 2005.

BORDRON, Jean-Luc; ANCEAU, Éric. **História Mundial dos Impostos - Da Antiguidade aos Nossos Dias**. Coimbra: Edições 70, 2024.

BORGES, Alice Gonzales. Interesse público: um conceito a determinar. **Revista de Direito Administrativo**, v. 205, p. 109-116, 1996.

BORGES, José Souto Maior. Normas gerais de Direito Tributário: Velho Tema sob Perspectiva Nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 213, p. 48-65, 2013.

BRANDÃO, Marcella Araújo da Nova. **A consensualidade e a administração pública em juízo**. Dissertação (Mestrado Profissional em Poder Judiciário). Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2009.

BRASIL. Câmara dos Deputados e Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 405/2013**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/114637>. Acesso em 24 jan. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados e Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 434/2013**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/114908>, respectivamente. Acesso em 24 jan. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados e Senado Federal. **Projeto de Lei do Senado (PLS) nº 517/2011**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/101791>. Acesso em 24 jan. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei (PL) nº 7.169/2014**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=606627>. Acesso em 24 jan. 2025.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 108/2024**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2438459>. Acesso em 10 fev. 2025

BRASIL. Congresso Nacional. **Parecer CN nº 1, de 2020. MPV 899/2019**. Brasília: Congresso Nacional, 19.02.2020. Disponível em:

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1866568&filename=PAR+1+MPV89919+%3D%3E+MPV+899/2019. Acesso em: 11 dez. 2023.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Insuper. **Diagnóstico do Contencioso Judicial Tributário Brasileiro**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://carf.economia.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2024/dados-abertos-202412-final.pdf>. Acesso em 01 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Justiça em Números 2024**. Brasília, 2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2025/02/justica-em-numeros-2024.pdf>. Acesso em 02 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Portaria Conjunta nº 7, de 23 de outubro de 2023**. Brasília, 2023. Disponível em: https://www.cjf.jus.br/cjf/noticias/2023/outubro/cjf-cnj-agu-e-os-seis-trfs-assinam-normativo-para-aprimorar-o-fluxo-de-execucoes-fiscais/SEI_1691240_Portaria_Conjunta_77.pdf. Acesso em 18 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Recomendação nº 120, de 28 de outubro de 2021**. Brasília, 2021. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em 18 jan. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010**. Brasília, 2010. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/compilado18553820210820611ffaaaa2655.pdf>. Acesso em 03 fev. 2025.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Resolução nº 547, de 22 de fevereiro de 2024**. Brasília, 2024. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/atos/detalhar/5455>. Acesso em 18 jan. 2025.

BRASIL. **Decreto nº 11.328, de 1º de janeiro de 2023**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança da Advocacia-Geral da União e remaneja cargos em comissão e funções de confiança. Diário Oficial da União, Brasília, 01.01.2023.

BRASIL. **Decreto nº 12.091, de 03 de julho de 2024**. Institui a Rede Federal de Mediação e Negociação – Resolve. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 04.07.2024.

BRASIL. **Fórum Permanente de Processualistas Cíveis. Enunciado nº 135**. Disponível em: https://www.academia.edu/116460831/Rol_de_enunciados_e_repert%C3%B3rio_de_boas_pr%C3%A1ticas_processuais_do_FPPC_F%C3%B3rum_Permanente_de_Processualistas_Civis_2024_. Acesso em 03 fev. 2025.

BRASIL. **Lei Complementar nº 208, de 02 de julho de 2024**. Altera a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, para dispor sobre a cessão de direitos creditórios originados de créditos tributários e não tributários dos entes da Federação, e a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), para prever o protesto extrajudicial como causa de interrupção da prescrição e para autorizar a administração tributária a requisitar informações a entidades e órgãos públicos ou privados. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 03.07.2020.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002.** Institui o Código Civil. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 11.01.2002.

BRASIL. **Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012.** Dispõe sobre a extinção das concessões de serviço público de energia elétrica e a prestação temporária do serviço e sobre a intervenção para adequação do serviço público de energia elétrica; altera as Leis nºs 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 11.508, de 20 de julho de 2007, 11.484, de 31 de maio de 2007, 9.028, de 12 de abril de 1995, 9.492, de 10 de setembro de 1997, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 12.024, de 27 de agosto de 2009, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003; e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28.12.2012.

BRASIL. **Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020.** Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nºs 13.464, de 10 de julho de 2017, e 10.522, de 19 de julho de 2002. Diário Oficial da União, Brasília-DF, 14.04.2020 – Ed. extra.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, 27.10.1966 e retificado em 31.10.1966.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 24.09.1980.

BRASIL. **Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996.** Dispõe sobre a arbitragem. Diário Oficial da União, Brasília, 24.09.1996.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Nota PGFN/CDA nº 721/2017.** Brasília, 2017. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/divida-ativa-da-uniao/estudos-sobre-a-dau/nota-pgfn-cda-n-721-2017-analisa-endividamento-fiscal-em-2017.pdf>. Acesso em 05 jan. 2025.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. **Portaria PGFN nº 6.757/2022.** Brasília, 2022. Disponível em: <https://in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-pgfn/me-n-6.757-de-29-de-julho-de-2022-418965941>. Acesso em 23 jan. 2025.

BRASIL. Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Portaria RFB nº 467, de 30 de setembro de 2024.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=140786>. Acesso em 10 fev. 2025

BRASIL. Senado Federal. **Emenda nº 601 à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 45/2019.** Brasília, 2023. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9486540&ts=1729526023648&disposition=inline&ts=1729526023648>. Acesso em 08 jan. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Parecer (SF) nº 1, de 2024.** Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9628095&ts=1723039756050&rendition_principal=S&disposition=inline. Acesso em 04 fev. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.483/2022**. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/154738>. Acesso em 29 jan. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.485/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199090&ts=1720562049241&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.485/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199090&ts=1720562049241&disposition=inline>. Acesso em 29 jan. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei (PL) nº 2.486/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199093&ts=1723039755268&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 124/2022**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9199183&ts=1739565013182&disposition=inline>. Acesso em 01 fev. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Relatório Final da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/atividade/comissoes/comissao/2507/>. Acesso em 06 fev. 2025.

BRASIL. Senado Federal. **Relatório Legislativo do Projeto de Lei (PL) nº 2.483/2022 de autoria do Senador Efraim Filho**. Disponível em: https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9610898&ts=1738767588635&rendition_principal=S&disposition=inline; Acesso em 29 jan. 2025.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) nº 1.686.659/SP**. Relator Ministro Herman Benjamin. Julgado em 28.11.2018. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 11.03.2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial (REsp) nº 1.756.406/PA**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Julgamento em 08.06.2022. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 14.06.2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Resolução STJ/GP nº 14, de 21 de julho de 2024**. Brasília, 2024. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/dj/documento/?seq_documento=42235495&data_pesquisa=01/07/2024&seq_publicacao=17068&versao=impressao#:~:text=14%20DE%2021%20DE%20JUNHO,do%20Superior%20Tribunal%20de%20Justi%C3%A7a. Acesso em 03 fev. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.135/DF**. Relator Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.11.2016. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 07.02.2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.886/DF**. Relator Ministro Marco Aurélio. Redator para Acórdão Ministro Luís Roberto Barroso. Julgamento em 09.12.2020. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 05.04.2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.405/RS**. Relator Ministro Alexandre de Moraes. Julgamento em 20.09.2019. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 03.10.2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ato Regulamentar nº 27, de 11 de dezembro de 2023**. Brasília, 2023. Disponível em: <https://digital.stf.jus.br/publico/publicacao/603587>. Acesso em 03 fev. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 1.355.208/SC**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgado em 19.12.2023. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 02.04.2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 559.9433/RS**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. Julgamento em 12.06.2008. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 26.09.2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 591.033/SP**. Relatora Ministra Ellen Gracie. Julgado em 17.11.2010. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 25.02.2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário (RE) nº 636.941/RS**. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 13.02.2014. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 03.04.2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 697, de 06 de agosto de 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/norma/resolucao697-2020.pdf>. Acesso em 03 fev. 2025.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Resolução nº 790, de 22 de dezembro de 2022**. Brasília, 2022. Disponível em: <https://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/Resolucao790.pdf>. Acesso em 03 fev. 2025.

BRASIL. Tribunal de Conas da União. **Acórdão nº 1.152/2021, Plenário**. Julgado em 19.05.2021. Diário Oficial da União, Brasília, 19.05.2021.

BRASIL. Tribunal de Conas da União. **Acórdão nº 2.497/2018, Plenário**. Julgado em 31.10.2018. Diário Oficial da União, Brasília, 14.11.2018.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Curso sistematizado de direito processual civil**. Vol. 2: procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

BUÍSSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Consensualidade na Administração Pública e transação tributária. **Fórum Administrativo-FA**, Belo Horizonte, v. 15, p. 46-54, 2015.

CABRAL, Trícia Navarro Xavier. **Os avanços da consensualidade no Supremo: uma corte multiportas**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-15/os-avancos-da-consensualidade-no-supremo-uma-corte-multiportas/>. Acesso em: 15 jan. 2025.

CALIENDO, Paulo. Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: Conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium. **Scientia Iuris**. Londrina: v. 18, n. 1, p. 181-216, jul. 2014.

CAMPOS, Adriana Pereira; SOUZA, Alexandre de Oliveira Bazilio de. A conciliação e os meios alternativos de solução de conflitos no Império brasileiro. **Dados**, v. 59, p. 271-298, 2016.

CAMPOS, Gabriela Castro de; ZANFERDINI, Flavia de Almeida Montingelli. Jurisdição voluntária: meio alternativo de resolução de conflitos capaz de aumentar o acesso da coletividade ao judiciário. **Anais do Congresso Brasileiro de Processo Coletivo e Cidadania**. v. 7, n. 7, p. 637–652, 2020.

CARNEIRO, Athos Gusmão. A conciliação no novo Código de Processo Civil. **Revista de Processo**, Rio de Janeiro, v. 1, n. 2, p. 95-101, abr./jun. 1976.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Cristiano. O Conflito entre contribuintes e o Estado na busca do Crédito Tributário: Uma visão pela análise econômica do Direito. In: BOSSA, Gisele Barra et al. (coord.) **Medidas de Redução do contencioso tributário e o CPC/2015. Contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário**. São Paulo. Ed. Almedina, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: SaraivaJur, 2016.

CARVALHO, Pedro Henrique Duarte. **Programas especiais de parcelamento: impactos na arrecadação, no comportamento do contribuinte e nos princípios constitucionais**. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, 27 p., 2020.

CATARINO, João Ricardo; DE MELLO ROSSINI, Guilherme. A transação tributária e o mito da (in) disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, v. 15, n. 2, 2016, p. 182.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária no Estado brasileiro: desonerações nacionais e imunidade condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CLEMENTINO, Marco Bruno Miranda; NÓBREGA, Priscilla de Araújo Campos. Cooperação jurídica em matéria tributária: da troca de informações à cobrança de créditos fiscais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 154, p. 155-168, 2023.

CORRÊA, Alexandre Augusto de Castro. Notas sobre a história dos impostos em direito romano. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 66, p. 97-104, 1971.

COSTA E SILVA, Paula. **A Nova Face da Justiça. Os Meios Extrajudiciais de Resolução de Controvérsias**. Lisboa: Coimbra Editora, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Thiago Batista da. **As leis de parcelamento de débitos perante a Fazenda Nacional e as implicações do princípio da isonomia tributária**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2020.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. O conceito de interesse público no estado constitucional de direito. **Revista da ESMESC**, v. 20, n. 26, p. 223-248, 2013.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17 ed. Rio de Janeiro: Editora Forense: 2020.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. Justiça multiportas: mediação, conciliação e arbitragem no Brasil. **Revista ANNEP de Direito Processual**, v. 1, n. 1, p. 140-162, 2020.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 197.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Interesse público na contratação das entidades da Administração descentralizada. **Suplemento Jurídico da Procuradoria Jurídica do Departamento de Estrada e Rodagem**, v. 126, p. 9-16. janeiro-março/1987.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. **A "praça do remetente" para IPI e o veto ao PL 2.110/19: entre fatos e versões**. Conjur, 2021. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2021-out-13/direto-carf-praca-remetente-ipi-veto-pl-211019/#:~:text=Um%20dos%20brocardos%20do%20Direito,respeito%20e%20custos%20de%20ambos>. Acesso em 28 dez. 2024.

DELGADO, José Augusto. **A arbitragem no Brasil – Evolução histórica e conceitual**. Disponível em: https://escolamp.org.br/revistajuridica/22_05.pdf. Acesso em: 21 jan. 2025.

DELGADO, Thiago Chacon. Negócios processuais e o compromisso de ajustamento de conduta. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, n. 76, p. 195-208, abr./jun. 2020.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Discrecionariade Administrativa na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1991.

DIDIER JR, Fredie. Sistema brasileiro de precedentes judiciais obrigatórios e os deveres institucionais dos Tribunais: uniformidade, estabilidade, integridade e coerência da jurisprudência. **Revista do Ministério Público do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro**, n. 64, p. 135-148, 2017.

DIDIER JR, Fredie; ZANETI JR, Hermes. Justiça multiportas e tutela constitucional adequada: autocomposição em direitos coletivos. **Civil Procedure Review**, v. 7, n. 3, p. 59-99, 2016.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de direito processual civil**. Salvador: Editora JusPodivm, v. 1, 2018.

DIDIER JR., Fredie. FERNANDEZ, Leandro. O sistema brasileiro de justiça multiportas como um sistema auto-organizado: interação, integração e seus institutos catalisadores. **Revista do Ministério Público do Estado do Rio de Janeiro**, n. 88, p. 165-192, abr./jun. 2023.

DIMOULIS, Dimitri. **Manual de Introdução ao Estudo do Direito**. 5 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

DINIZ, Marcelo. **Preferência do crédito tributário, honorários advocatícios e o STF**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-dez-08/preferencia-do-credito-tributario-honorarios-advocaticios-e-o-stf/>. Acesso em: 16 jan. 2025.

DO VALLE, Maurício Dalri Timm. **Considerações sobre as características da competência tributária no Brasil. Constituição, economia e desenvolvimento**. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/ridb/2013/12/2013_12_14381_14415.pdf. Acesso em: 28 dez. 2024.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. A Superação Do Dogma Da Incompatibilidade Da Arbitragem Com Os Princípios Da Legalidade, Tutela Jurisdicional Efetiva E Indisponibilidade Do Crédito Tributário, **Economic Analysis of Law Review**, v. 9, nº 1, p. 335-346, Jan-Abr, 2018.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. O Sistema Português de Arbitragem Tributária: Uma Nova Forma de Acesso à Justiça? In: SANTOS, Luis Roberto Lobato (org.). **O Direito Público e Privado no Século XXI: Fronteiras e Desafios**. Ananindeua/PA: Edições dos Autores, 2018.

EDWARDS, Harry T. Alternative dispute resolution: Panacea or anathema. **Harv. L. Rev.**, v. 99, 1985.

ELTON, Venturi. Transação de direitos indisponíveis?. **Revista de Processo**, v. 41, n. 251, p. 391-426, jan. 2016.

FABER, Frederico Igor Leite; SILVA, João Paulo Ramos Fachada Martins da. Parcelamentos tributários – análise de comportamento e impacto. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, v. 3, n. 1-2, p. 161-187, 2016.

FABRÍCIO, Adroaldo Furtado. Justificação teórica dos procedimentos especiais. **Revista Forense**, v. 330, 2003.

FARIA, Luzardo. O papel do princípio da indisponibilidade do interesse público na Administração Pública consensual. **Revista de Direito Administrativo**, v. 281, n. 3, p. 273-302, 2022.

FARIA, Luzardo. **O princípio da indisponibilidade do interesse público e a consensualidade no Direito Administrativo**. Dissertação (Mestrado em Direito). Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

FAVIERO, Gustavo Vaz. **Novidades na transação tributária: Portaria PGFN 1.241 e seus impactos nos acordos**. Conjur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-nov-13/gustavo-vaz-novidades-na-transacao-tributaria/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

FILIPPO, Luciano Gomes. **A Performance no Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Almedina, 2016.

FOLLONI, André. Isonomia na tributação extrafiscal. **Revista Direito GV**, v. 10, p. 201-220, 2014.

FREEMAN, Jody. Collaborative governance in the administrative state. **UCLa L. Rev.**, v. 45, 1997.

FRIEDE, Reis. Recepção, repristinação, desconstitucionalização e mutação constitucional. **Revista Juscontemporânea do TRF2**, v. 1, n. 1, p. 17-29, 2019.

FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. In: HORBACH, Beatriz Bastide; FUCK, Luciano Felício (coord.). **O Supremo por seus assessores**. São Paulo: Almedina, 2014.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, 2017.

GABRIEL, Anderson de Paiva. MOOG, Maria Eduarda. **A arbitragem como mecanismo indutor à resolução consensual de litígios**. Jota, 2020. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas-acervo/juiz-hermes/a-arbitragem-como-mecanismo-indutor-a-resolucao-consensual-de-litigios#_ednref22. Acesso em 14 jan. 2025.

GADELHA, Gustavo de Paiva. **Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo**. Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito do Recife, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2006.

GALINARI, Cledson Moreira. **Abordagem principiológica e pragmática da transação tributária**. ConJur, 2006. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2006-ago-18/abordagem_principiolologica_pragmatica_transacao_tributaria/. Acesso em 16 jan. 2025.

GIL, Alan Junqueira. **Mecanismos alternativos de resolução de conflitos: a solução para a garantia do acesso à justiça**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2020.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Crédito tributário poderá acabar na fase administrativa**. ConJur, 2008. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2008-out-30/credito_tributario_acabar_fase_administrativa/. Acesso em 19 jan. 2025.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Fundamentos históricos e conceituais do código tributário nacional: Rubens Gomes de Sousa, suas cartas, suas ideias, seu projeto. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**, v. 15, n. 1, Jan/Jun, p. 43-94, 2020.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Por um Princípio da Cooperação no Direito Tributário: contribuições para o acolhimento de um novo princípio fiscal**. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

GOMES, Edilmarina Rosario Barbara Andrade Vieira da Silva. **O crédito tributário no processo de insolvência comercial**. Dissertação (Mestrado em Direito das Empresas), Departamento de Economia Política, Instituto Universitário de Lisboa, 2015.

GOMES, Marcus Livio; SILVA, Eduardo Sousa Pacheco Cruz; DE MENEZES NETTO, Manoel Tavares. A compatibilidade entre (in) disponibilidade do interesse público e do crédito tributário com a consensualidade. **Revista Eletrônica de Direito Processual**, v. 25, n. 1, 2024.

GONÇALVES, Luciana Francisco Elmor; NEGRI, Sandra. Arbitragem tributária em Portugal: um novo paradigma para a justiça brasileira. **Humanidades & Inovação**, v. 8, n. 48, p. 329-337, 2021.

GORETTI, Ricardo. **Mediação e acesso à justiça**. Salvador: Editora JusPodivm, 2016.

GRAU, Eros Roberto. **Direito, Conceitos e Normas Jurídicas**. São Paulo. Editora Revista dos Tribunais, 1988. *apud* BORGES, Alice Gonzales. Interesse público: um conceito a determinar. **Revista de Direito Administrativo**, v. 205, p. 109-116, 1996.

GRECO, Leonardo. **Instituições de Processo Civil**. v. 1. Rio de Janeiro. Ed. Forense, 5ª ed. 2015.

GRILLO, Fábio Artigas. **Transação e Justiça Tributária**. Tese (Doutorado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Arbitragem e Prestação de Serviços Públicos. **Revista de Direito Administrativo**. v. 233. Rio de Janeiro: jul./set., 2003.

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público**. Editora Fórum, 2011.

HAMMOUD, Leonardo Rocha. **Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e a realidade brasileira**. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

HOLMES, Stephen. SUSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

Hugo de Brito Machado, **Curso de Direito Tributário**, 22 ed, São Paulo: Malheiros, 2003.

IGREJA, Rebecca Lemos; RAMPIN, Talita Tatiana Dias. Acesso à justiça: um debate inacabado. **Suprema-Revista de Estudos Constitucionais**, v. 1, n. 2, p. 191-220, 2021.

INSTITUTO BRASILEIRO DE ÉTICA CONCORRENCIAL. Ernest Young. **Desafios do Contencioso Tributário Brasileiro**. 2019. Disponível em: <https://www.etc.org.br/wp-content/uploads/Estudo-Desafios-do-Contencioso-Tributario-ETCO-EY.pdf>. Acesso em 11 jan. 2025.

ISRAEL, Liora. O que significa ter direito? Mobilizações do direito sob uma perspectiva sociológica. **Revista de Estudos Empíricos em Direito**. Vol. 6, nº 1, maio/2019, p. 162-174.

JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto. **Revista de Direito Administrativo**, v. 2, n. 1, p. 50-63, 1945.

JÚNIOR, Edilson Pereira Nobre. Princípios retores da desapropriação. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília a. 34 n. 135 jul./set. 1997. p. 203-218.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 5 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KISZKA, Iraci de Oliveira. Sujeito Passivo da Obrigação Tributária: “Massa Falida”. Substituição da CDA. Interpretação da súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza, ano MMXV, n. 74, jun-2015.

KOCH, Dionísio. **A necessária atualização no sistema de resolução de conflitos tributários**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jun-07/necessaria-atualizacao-no-sistema-de-resolucao-de-conflitos-tributarios/>. Acesso em 16 jan. 2025.

KORNIKOVA, Anna A. Solving the Problem of Tax-Treaty Shopping through the Use of Limitation on Benefits Provisions. **Rich. J. Global L. & Bus.**, v. 8, 2008.

KUSAKA, Danielle Thie; DA COSTA, Natália Maria Pozzobon Figueira; FERRARESI, Luiz Carlos. Remissão da dívida tributária. **Revista Linhas Jurídicas**, v. 4, n. 1, jan-jun-2012.

LAMADRID, Patricia Bacheschi Gomez de. **A mudança do paradigma das relações tributárias entre a Receita Federal e os Contribuintes**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Escola de Direito, Fundação Getúlio Vargas, 2020.

LEAL, Saul Tourinho. PEIXOTO, André. **Modulação tributária no STF e STJ: Da simplicidade à complexidade**. Migalhas, 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/418547/modulacao-tributaria-no-stf-e-stj-da-simplicidade-a-complexidade>. Acesso em 30 dez. 2024.

LESSA NETO, João Luiz. O novo CPC adotou o modelo multiportas!!! E agora. **Revista dos Tribunais Online**, v. 244, p. 427-441, 2015.

LOPES, Othon de Azevedo. A dignidade da pessoa humana como princípio jurídico fundamental. In: FRAZÃO, Ana (org.). **Estudos de Direito Público: Direitos Fundamentais e Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Síntese, 2003.

LUZ, Eduardo Silva. Métodos alternativos de resolução de conflitos e a problemática do acesso a justiça em face da cultura do litígio. **Interfaces Científicas-Direito**, v. 6, n. 1, p. 9-22, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 43 ed. São Paulo: Juspodivm, 2024.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **A invocação do interesse público em matéria tributária**. Migalhas, 2004. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/4156/a-invocacao-do-interesse-publico-em-materia-tributaria>. Acesso em 04 jan. 2025.

MAIA, Amanda Monique de Souza Aguiar. Arbitragem Tributária: uma análise do regime português. **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas**, v. 32, n. 1, p. 31-60, 2016.

MARCO, Pedro Henrique de. **'Resolve': consensualidade nas disputas com a administração pública federal**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-12/resolve-consensualidade-nas-disputas-com-a-administracao-publica-federal/>. Acesso em 18 jan. 2025.

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

MARÍN BURGOS, Karen Xirley et al. **Historia de los tributos en Colombia**. 2020. Disponível em: <https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/4527490f-19e1-4325-903c-732f3baa535e/content>. Acesso em 22 dez. 2024.

MARQUES NETO, Floriano de Azevedo. Interesses públicos e privados na atividade estatal de regulação. In: MARRARA, Thiago (Org.). **Princípios de direito administrativo: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARQUES NETO, Floriano Peixoto de Azevedo. **Regulação Estatal e Interesses Públicos**. Malheiros: São Paulo, 2002.

MARTIN, Andréia Garcia. Novos direitos decorrentes dos princípios adotados pela Constituição Federal de 1988: Direito Fundamental à Inclusão Social? In: SANTIAGO, Marcus Firmino; CARVALHO NETTO, Menelick de. **Constituição de 1988 e as Transformações do Estado Brasileiro**. Brasília: IDP, 2013.

MARTINS, Argemiro Cardoso Moreira. **A noção de paradigma jurídico e o paradigma do Estado democrático de direito**. 2014. Disponível em: <https://www.univali.br/pos/mestrado/mestrado-em-gestao-de-politicas-publicas/cadernos-de-pesquisa/Documents/caderno-pesquisa-13-2.pdf>. Acesso em 23 dez. 2024.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Lançamento tributário e a decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

MARTINS, Ricardo Marcondes. Arbitragem e administração pública: contribuição para o sepultamento do tema. **Interesse Público — IP**, Porto Alegre, ano 12, n. 63, p. 5, nov./dez. 2010.

MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. 2014. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2014.

MEDAUAR, Odete. **Direito administrativo em evolução**. 3. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2017.

MEDEIROS, André Luiz Lacerda. **Alternativas à judicialização: ouvidorias públicas na autocomposição de conflitos que envolvam a administração pública**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2022.

MEIRA, Liziane Angelotti. FELIX, Talita Pimenta. **Mediação e arbitragem tributária e aduaneira**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-23/mediacao-e-arbitragem-tributaria-e-aduaneira/>. Acesso em 20 jan. 2025.

MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. Notas de uma pesquisa. In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros (coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, Série IDP, 2012.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 15 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, Francisco Armando de Figueirêdo. **A coisa julgada no processo administrativo fiscal**. ConJur, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2018-jun-14/armando-melo-coisa-julgada-processo-administrativo-fiscal/>. Acesso em: 22 jan. 2025.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 14ª Edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**. 2 ed., São Paulo, 1999, Editora Celso Bastos.

MENDONÇA, Priscila Faricelli de. As Lides Tributárias e os Métodos Alternativos de Solução de Conflitos Previstos no NCPC: Mediação e Conciliação. In: MENDONÇA, Priscila Faricelli de. GONÇALVES, Daniella Zagari. LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi (coord). **Processo tributário: perspectivas sob a vigência do NCPC**. São Paulo: Blucher Open Access, 2019. p. 101-112.

MENEZES NETTO, Manoel Tavares de. CARCARÁ, Sara Mendes. **A nova missão da transação tributária federal**. JOTA, 2023. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-nova-missao-da-transacao-tributaria-federal-07112023>. Acesso em: 11 dez. 2023.

MNOOKIN, Robert H. Alternative dispute resolution. **Harvard Law School**, mar. 1998.

MONGUILOD, Ana Carolina. GUEIROS NETO, Carlos Alberto. **'Tese do século': Entenda o julgamento sobre ICMS na base do PIS/Cofins**. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/tese-do-seculo-entenda-julgamento-icms-base-pis-cofins>. Acesso em 03 jan. 2025.

MONTEIRO, Gabriel Antonio; GARCIA, Sílvio Marques. Protesto extrajudicial de certidão de dívida ativa: aperfeiçoamento da execução fiscal. **Revista de Iniciação Científica e Extensão da Faculdade de Direito de Franca**, v. 3, n. 1, 2018.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. Novos institutos consensuais da ação administrativa. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, v. 231, p. 129-156, jan. 2003.

MORETTI, Natalia Pasquini. Uma concepção contemporânea do princípio da indisponibilidade do interesse público. In: MARRARA, Thiago (Org.). **Princípios de direito administrativo: legalidade, segurança jurídica, impessoalidade, publicidade, motivação, eficiência, moralidade, razoabilidade, interesse público**. São Paulo: Atlas, 2012.

MÓSCA, Hugo. **O Supremo Tribunal Federal e o meu depoimento**. Rio de Janeiro: Americana, 1975. *apud* VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 52, p. 258-282, 2022.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2006. Disponível em: https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/33201829/Fontes_do_Direito_Tributario_-_Tarek-libre.pdf?1394648888=&response-content-disposition=inline%3B+filename%3DFONTES_DO_DIREITO_TRIBUTARIO.pdf&Expires=1739760184&Signature=PeQDbheAwOP2btB3NtJyo706H9rVFFgfvZA7X6aW-NszT1S5lo9WvMLhXPb8XsuKLPei1aT0b3RIaKpdBf4iKqMzQwPKbPOeE93MwvE9I0ng1WsAzoFTyKfV58EgsH2pMHhvR4olyFqdJPa4DXDs1hSBaSUSrKGevyJDab7gyAj80HfICXL-LJjLkqXVJxhYT2o5WEdTD8HX7SqnoGy7F4VZM-N-WKkl33JTWivO2KjfOLZLiefSIY7RWvIlUMEpZ9c1-vHkPcrv2unBJ0Xc29lrXsqhoTSQARqPs8mSgxpEA3gBGzc6jAUx5FqpMk76mFo8sijeOfrNORzDIjXAg__&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA. Acesso em 27 dez. 2024.

MULLER, Friedrich. **Discours de la Méthode Juridique** (trad. Olivier Jouanjan, Presses Universitaires de France – PUF, Paris, 1996. *apud* SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

MUSSI GABRIEL, Ivana; RODRIGUES NETO, Assuero. Averbação Pré-executória como Meio Alternativo de Cobrança de Tributos. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 189–207, 2022.

NABAIS, José Casalta. A crise do estado fiscal. In: SILVA, Suzana Tavares da. RIBEIRO, Maria de Fátima (org.). **Trajectórias de Sustentabilidade: Tributação e Investimento**. Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2017.

NADAL, Victoria Werner de. **Lançamento tributário e sua revisão**. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de pós-graduação em direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2022.

NALINI, Renato. **Execução não é solução**. Blog do Renato Natalini, 2025. Disponível em: <https://renatonalini.wordpress.com/2012/03/18/execucao-nao-e-a-solucao/>. Acesso em: 27 jan. 2025.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco X Contribuinte na Arena Jurídica: ataque e defesa**. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NOHARA, Irene Patrícia. Reflexões críticas acerca da tentativa de desconstrução do sentido da supremacia do interesse público no direito administrativo. In: DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. RIBEIRO, Carlos Vinícius Alves (org.). **Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 120-152.

OLIVEIRA, Ana Claudia Borges de. BARBOSA, Clara. **Mediação como mecanismo de solução pacífica de conflitos em matéria tributária**. **ConJur**, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-abr-16/mediacao-como-mecanismo-de-solucao-pacifica-de-conflitos-em-materia-tributaria/>. Acesso em 20 jan. 2025.

OLIVEIRA, Bruno Bastos de. OLIVEIRA, Maria das Graças Macena Dias de. A busca pela satisfação do crédito tributário: protesto de CDA e os impactos no setor privado. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, v. 5, n. 1, p. 61-82, 2019.

OLIVEIRA, Camilla Felix Barbosa de; BRITO, Leila Maria Torraca de. Judicialização da vida na contemporaneidade. **Psicologia: ciência e profissão**, v. 33, p. 78-89, 2013.

OLIVEIRA, Gustavo Justino de. **Direito administrativo democrático**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

OLIVEIRA, Luciana Marques Vieira da Silva. **Contencioso judicial pós-reforma (ou revolução) tributária**. Jota, 2024. Disponível em: [https://www.jota.info/opiniao-e-](https://www.jota.info/opiniao-e)

analise/colunas/elas-no-jota/contencioso-judicial-pos-reforma-ou-revolucao-tributaria. Acesso em: 23 jan. 2025.

OLIVEIRA, Luiz Guilherme de. Federalismo e guerra fiscal. **Pesquisa & Debate Revista do Programa de Estudos Pós-Graduados em Economia Política**, v. 10, n. 2 (16), 1999.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A transação em matéria tributária**. Dissertação (Mestrado), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ORESQUES, Naomi. CONWAY, Erik M. **The Big Myth: How Americans Taught us to Loathe Government and Love the Free Market**. New York: Bloomsbury, 2023.

OSÓRIO, Fabio Medina. Supremacia do interesse público sobre o privado. **Revista de Direito Administrativo**, v. 220, p. 69-107, 2000, p. 73.

PAES, Nelson Leitão. Os efeitos dos parcelamentos sobre a arrecadação tributária. **Economia, Brasília**, v. 13, n. 2, mai/ago 2012.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Sanção e acordo na administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2015.

PALMA, Juliana Bonacorsi de. **Atuação Administrativa Consensual: estudos dos acordos substitutivos no processo administrativo sancionador**. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

PARISI, Fernanda Drummond. **Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário**. Tese (Doutorado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

PASINATTO, Ana Paula. **A arbitrabilidade da matéria tributária no Brasil frente ao exemplo vigente da arbitragem tributária em Portugal: a superação paradigmática do dogma da indisponibilidade do crédito tributário brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

PASINATTO, Ana Paula. Questionando a Obviedade do Princípio Brasileiro da Indisponibilidade do Crédito Tributário com Inspiração Portuguesa. In: SILVA, Érica Guerra da. BRITO, Paulo de (coord.). **Análise crítica do direito Ibero-americano**. Porto, Portugal: Universidade Lusófona do Porto, 2020.

PEIXOTO, José Roberto da Cunha. FERREIRA, Kaline. **A Câmara de Conciliação da Administração Pública Federal**. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas-acervo/tribuna-da-advocacia-publica/a-camara-de-conciliacao-da-administracao-publica-federal>. Acesso em 18 jan. 2025.

PEIXOTO, Ravi. O sistema de precedentes desenvolvido pelo CPC/2015—uma análise sobre a adaptabilidade da distinção (distinguishing) e da distinção inconsistente (inconsistent distinguishing). In: **Revista de Processo**, vol. 248, outubro/2015. p. 331-355.

PERES, Rubico Petroni Cardozo. **A desjudicialização da execução fiscal brasileira e o paradigma da eficiência**. Dissertação de Mestrado. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Mestrado em Direito, Universidade Nove de Julho, São Paulo, 2020.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. Breves anotações ao instituto da transação penal. 1998. **Revista do Ministério Público**, Rio de Janeiro, n. 7, p. 125–137, jan./jun., 1998.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andrea; FERNANDES, André Luiz Fonseca. Um olhar para a arbitragem tributária: Comparativo das propostas no Senado Federal, provocações e sugestões. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 48, p. 734-759, 2021.

PONTALTI, Mateus Benato. Indisponibilidade pré-executória e averbação pré-executória: análise sobre a legalidade e constitucionalidade do art. 20-B. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 42, pp. 341-357.

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro**. Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 124.º da Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril. Lisboa, 2011. Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1414&Gráfico=leis. Acesso em 03 fev. 2025.

RAMOS, Arthur de Sousa. **Reforma tributária diferida: mais do mesmo e contencioso sem diretrizes**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-ago-26/reforma-tributaria-diferida-mais-do-mesmo-e-um-contencioso-sem-diretrizes/>. Acesso em 23 jan. 2025.

REDONDO, Bruno Garcia. Conciliação e mediação. In: WAMBIER, Luiz Rodrigues; WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (coord.). **Temas essenciais do novo CPC: análise das principais alterações do sistema processual civil brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 219-226.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O fundamento da legalidade tributária: do autoconsentimento ao pluralismo político. **Revista de informação legislativa**, v. 45, n. 177, p. 215-222, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O papel da moeda e a função dos tributos na teoria monetária moderna. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ-RFD**, p. 1–33, n. 43, 2024.

ROCHA, Leonardo Brandão. **A execução fiscal e o princípio da eficiência: da ação judicial à cobrança administrativa**. Belo Horizonte: Del Rey, 2022.

ROCHA, Sérgio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. 2 ed. Belo Horizonte: Casa do Direito.

ROCHA, Sergio André. Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-Contribuinte. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 39, p. 507–527, 2018.

ROCHA, Sérgio André. **Reduzir número de tributos não significa, necessariamente, simplificação**. ConJur, 2019. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao/>. Acesso em 02 fev. 2025.

RODRIGUES, Edilton Henrique. BURATI, Aguinaldo Matheus Alves. **Transação tributária, Capag e incertezas com a Fazenda Nacional**. Conjur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-ago-18/rodriguese-burati-transacao-tributaria-capag-incertezas/>. Acesso em: 11 dez. 2023.

RODRIGUES, Tales de Almeida. **Capacidade de liquidez na transação tributária**. ConJur, 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-fev-10/tales-almeida-capacidade-liquidez-transacao-tributaria/>. Acesso em 19 jan. 2025.

ROSSI, Gustavo Afonso Santi. **Dívida ativa tributária do município do Rio de Janeiro: um viés sobre o perfil dos sujeitos passivos inadimplentes**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, 2016.

ROTHMANN, Gerd W. O princípio da legalidade tributária. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, v. 67, p. 231-268, 1972.

RUSSO, Priscila Damares. Constituição do crédito tributário na Justiça do Trabalho: das contribuições previdenciárias decorrentes de sentenças condenatórias e de acordos homologados. **Revista da Escola Superior da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, v. 8, n. 1, p. 175-198, 2017.

SADEK, Maria Tereza Aina. Acesso à justiça: porta de entrada para a inclusão social. In LIVIANU, R. (coord.). **Justiça, cidadania e democracia**. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisa Social, 2009. pp. 170-180.

SALLES, Carlos Alberto de. **A arbitragem na solução de controvérsias contratuais da administração pública**. Tese (livre docência) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTOS, Reginaldo Angelo dos. **Transação tributária por adesão é, de fato, transação?**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-nov-08/transacao-tributaria-por-adesao-e-de-fato-transacao/>. Acesso em 19 jan. 2025.

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

SARAN, José Eduardo de Paula. MELLO, Henrique. **A OCDE, o Brasil e as medidas tributárias para a crise da Covid-19**. JOTA, 2020. Disponível em: <https://www.jota.info/artigos/medidas-tributarias-para-a-crise-da-covid-19>. Acesso em 29 dez. 2024.

SARMENTO, Daniel. Interesses Públicos vs. Interesses Privados na Perspectiva da Teoria e da Filosofia Constitucional. In: SARMENTO, Daniel (org.). **Interesses Públicos versus**

Interesses Privados: Desconstruindo o Princípio da Supremacia do Interesse Público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

SCAVONE JUNIOR, Luiz Antonio. **Arbitragem: mediação, conciliação e negociação.** Rio de Janeiro: Forense, 2019.

SCHERER, Tiago. Execução fiscal: novas perspectivas. **Revista de Doutrina da 4a Região.** Porto Alegre: EMAGIS, n. 64, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo, Saraiva, 1 ed., 2011. *Apud* TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. *Ius Gentium*, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário.** São Paulo, Saraiva, 9 ed., 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise econômica do contencioso tributário brasileiro.** Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público) - Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

SIDOU, José Maria Othon. Os tributos no curso da história. In: **Dimensão Jurídica do Tributo. Homenagem ao Professor Dejalma de Campos.** BRITO, Edvaldo. ROSAS, Roberto (org.). São Paulo: Meio Jurídico, 2003.

SILVA, José Afonso da. Acesso à justiça e cidadania. **Revista de direito administrativo**, v. 216, p. 9-23, 1999.

SILVA NETO, Manoel Jorge e. **Curso de Direito Constitucional.** 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e. **Execução fiscal: eficiência e experiência comparada.** Brasília: Câmara dos Deputados, 2016. Disponível em: <https://bd.camara.leg.br/bd/items/b6309572-b79b-438c-b5f1-2ded353d8dbb>. Acesso em 05 jan. 2025.

SILVA, Luana Nunes da. **Considerações acerca da arbitragem tributária ante o princípio da indisponibilidade do crédito tributário.** Artigo (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2019.

SILVA, Paulo Eduardo Alves da. MEDEIROS, Bernardo de Abreu. A “morte lenta” da execução fiscal: isso é necessariamente ruim?. In: CUNHA, Alexandre dos Santos. SILVA, Paulo Eduardo Alves da (org.). **Gestão e jurisdição: o caso da execução fiscal da União.** Brasília: Ipea, 2013.

SIQUEIRA, Mariana de. **Interesse público no direito administrativo brasileiro: da construção da moldura à composição da pintura.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

SIQUEIRA, Pedro Henrique Braz. **Transação tributária em âmbito federal: superação da crise do processo por intermédio de estratégias regulatórias responsivas**. Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Brasília, Brasília, 2023.

SLEMROD, Joel; GILLITZER, Christian. **Tax systems**. Cambridge, Massachusetts, Estados Unidos da América, MIT Press, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. O fato gerador no impôsto de renda. **Revista de Direito Administrativo**, v. 12, p. 32-58, 1948.

SOUTO, João Carlos. **A união federal em juízo**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

STRECK, Lênio Luiz. **Com 'Katchanga Real', Congresso quer colocar o STF contra as cordas**. ConJur, 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-out-14/com-katchanga-real-congresso-quer-colocar-o-stf-contra-as-cordas/>. Acesso em 26 dez. 2024.

SZKLAROWSKY, Leon Frejda et al. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativa. **Boletim de Direito Municipal**, São Paulo, v. 13, n. 11, p. 643, nov. 1997.

TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais (composições em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem, negócios processuais e ação monitória) — versão atualizada para o CPC/2015. **Revista de Processo**, São Paulo, ano 42, n. 264, p. 83-107, fev. 2017.

TARTUCE, Fernanda; GABBAY, Daniela Monteiro; FALECK, Diego. **Meios alternativos de solução de conflitos**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

TARUFFO, Michele; DE TEFFÉ, Chiara Spadaccini. Precedente e jurisprudência. **Civilistica**, v. 3, n. 2, p. 1-16, 2014.

TEIXEIRA, Milena Gomes Francisco. **Acesso à justiça e litigância habitual: meios consensuais adequados e incentivos eficazes**. Dissertação (Mestrado em Direito), Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2023.

TEODOROVICZ, Jeferson et al. A sustentabilidade pluridimensional do desenvolvimento e a contribuição da praticabilidade tributária: a simplificação como uma faceta do desenvolvimento sustentável. **Ius Gentium**, v. 13, n. 1, p. 212-233, 2022.

TEODOROVICZ, Jeferson. Segurança jurídica, legalidade e tipicidade na ciência do direito tributário no Brasil. **Revista Pensamento Jurídico**, v. 13, n. 2, 2019.

TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. **Ius Gentium**, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Crise do Estado fiscal exige coerência entre tributo e orçamento**. ConJur, 2016. Link: <https://www.conjur.com.br/2016-mai-25/crise-estado-fiscal-exige-coerencia-entre-tributo-orcamento/>. Acesso em 15 dez. 2024.

TORRES, Heleno Taveira. **Novas medidas de recuperação de dívidas tributárias**. Conjur, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-17/consultor-tributario-novas-medidas-recuperacao-dividas-tributarias>. Acesso em 01 dez. 2022.

TÔRRES, Paulo Boechat. **Deveres instrumentais tributários: regime jurídico, neutralidade tributária e abusividade dos custos de conformidade**. Monografia (Graduação em Direito), Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). **O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios. **Portaria GPR nº 732, de 21 de abril de 2020**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://www.tjdft.jus.br/publicacoes/publicacoes-oficiais/portarias-gpr/2020/portaria-gpr-732-de-21-04-2020>. Acesso em 02 fev. 2025.

TRIGUEIRO, Oswaldo. **Direito constitucional estadual**. Rio de Janeiro: Forense, 1980. *apud* VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 258-282, 2022.

TRISTÃO, Ivan Martins; FACHIN, Zulmar. O acesso à justiça como direito fundamental e a construção da democracia pelos meios alternativos de solução de conflitos. **Scientia Iuris**, v. 13, p. 47-64, 2009.

UNZELTE, Carolina. **Da transação à inteligência artificial: os caminhos para recuperação de créditos da dívida ativa**. JOTA, 2024. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos/da-transacao-a-inteligencia-artificial-os-caminhos-para-recuperacao-de-creditos-da-divida-ativa>. Acesso em: 8 jan. 2025.

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

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Souza. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, s.d., Capítulo III. *apud* TEODOROVICZ, Jeferson; CAVACANTE, Caio Neno Silva. A evolução dos cânones interpretativos do Direito Tributário e a ascensão do "in dubio contra sacrificium" no direito brasileiro. **Ius Gentium**, v. 12, n. 3, p. 95-124, 2021.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. IPEA, 1998. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf. Acesso em 29 dez. 2024.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Do poder Judiciário: como torná-lo mais ágil e dinâmico: efeito vinculante e outros temas. **Revista de Direito Administrativo**, v. 212, p. 7–26, 1998. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/rda/article/view/47162>. Acesso em: 5 jan. 2025.

VIEIRA, José Roberto; DO VALLE, Mauricio Dalri Timm. Peculiaridades do Sistema Constitucional Tributário Brasileiro e o STF: Um Pouco de Direito Comparado. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 52, p. 258-282, 2022.

ZANFERDINI, Flávia de Almeida Montingelli. Desjudicializar conflitos: uma necessária releitura do acesso à justiça. **Novos Estudos Jurídicos**, Itajaí (SC), v. 17, n. 2, p. 237-253, 2012.

ZAVASCKI, Teori Albino. Eficácia social da prestação jurisdicional. **Revista de informação legislativa**, v. 31, n. 122, p. 291-296, abr./jun. 1994.