



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Carlos Henrique Machado

Modelo multiportas no direito tributário brasileiro

Florianópolis
2020

Carlos Henrique Machado

Modelo multiportas no direito tributário brasileiro

Tese submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Santa Catarina para a obtenção do Título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Coorientador: Prof. Dr. João Manuel Ricardo Catarino

Florianópolis

2020

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Machado, Carlos Henrique
Modelo multiportas no direito tributário brasileiro /
Carlos Henrique Machado ; orientador, Ubaldo Cesar
Balthazar, coorientador, João Manuel Ricardo Catarino,
2020.
335 p.

Tese (doutorado) - Universidade Federal de Santa
Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós
Graduação em Direito, Florianópolis, 2020.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Modelo Multiportas. 3. Métodos Adequados
de Solução de Conflitos. 4. Tutela Jurisdicional Efetiva.
5. Arbitragem, Transação, Conciliação, Mediação. I.
Balthazar, Ubaldo Cesar . II. Catarino, João Manuel
Ricardo. III. Universidade Federal de Santa Catarina.
Programa de Pós-Graduação em Direito. IV. Título.

Carlos Henrique Machado

Modelo multiportas no direito tributário brasileiro

O presente trabalho em nível de doutorado foi avaliado e aprovado por banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos
Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Prof. Dr. José Sérgio da Silva Cristóvam
Universidade Federal de Santa Catarina

Prof. Dr. Maurício Timm do Valle
Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Ricardo Soares Stersi dos Santos
Universidade Federal de Santa Catarina

Certificamos que esta é a **versão original e final** do trabalho de conclusão que foi julgado adequado para obtenção do título de doutor em Direito.

Profª. Dra. Norma Sueli Padilha
Coordenadora do PPGD/UFSC

Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar
Orientador – UFSC

Prof. Dr. João Manuel Ricardo Catarino
Coorientador – Universidade de Lisboa

Florianópolis, 2020

Este trabalho é dedicado à Mariana.
Por sua generosidade e seu amor...

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pela vida em todas as suas dimensões.

Ao meu estimado orientador, Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar, por sua generosidade, seu comprometimento e sua seriedade na condução da atividade acadêmica, mas também, e sobretudo, por sua amizade para além dos bancos universitários.

Ao meu coorientador de pesquisa, Prof. Dr. João Manuel Ricardo Catarino, por seu acolhimento respeitoso e sua dedicação na jornada da tese, bem como por descortinar as portas de um novo mundo, oportunizando vivência, experiência e aprendizado.

À Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), pela resiliência e resistência na defesa e promoção do ensino público superior de qualidade.

Ao Prof. Dr. Luiz Carlos Cancellier de Olivo (*in memoriam*), por seu legado e sua intransigente defesa do Estado democrático de direito.

À Secretaria do Programa de Pós-Graduação em Direito, na pessoa da servidora Maria Aparecida de Oliveira, por sua disposição e cordialidade na rotina administrativa.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior do Ministério da Educação do Brasil (CAPES), por estimular e fomentar a pesquisa científica, mediante a concessão de bolsa pelo Programa de Doutorado-Sanduiche no Exterior (PDSE).

Ao Centro de Administração e Políticas Públicas, centro de investigação do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas da Universidade de Lisboa (CAPP-ISCSP), na pessoa do Secretário Pedro Rodrigues, pela oportunidade, cordialidade e presteza.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Direito (PPGD), especialmente ao Prof. Dr. Arno Dal Ri Júnior, por sua sensibilidade e seu comprometimento com a academia, sempre preocupado com a excelência do programa e a sua inserção internacional.

Aos professores que compuseram a banca de defesa prévia da tese, Prof. Dr. Carlos Araújo Leonetti, Prof. Dr. Fábio Pugliesi, Prof. Dr. José Sérgio da Silva Cristóvam e Prof. Dr. Ricardo Soares Stersi dos Santos, pela leitura atenta, pela crítica generosa, bem como pelas oportunas e enriquecedoras recomendações para o aperfeiçoamento substancial do texto.

Aos professores integrantes da banca de defesa pública da tese, Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos, Prof. Dr. Maurício Dalri Timm do Valle, Prof. Dr. José Sérgio da Silva Cristóvam e Prof. Dr. Ricardo Soares Stersi dos Santos, pela pronta aceitação, pela avaliação crítica e pela inestimável colaboração para a versão final da tese.

Ao Prof. Dr. Francisco Nicolau Domingos, amigo verdadeiro que Portugal apresentou, por sua imensa generosidade e seriedade acadêmica.

Ao Centro de Estudos Fiscais da Direcção-Geral dos Impostos do Ministério de Finanças de Portugal (CEF-DGCI), na pessoa do senhor António Sá Santos, pela invariável gentileza e pelo acesso irrestrito ao acervo bibliográfico que balizou a tese.

Ao Centro de Arbitragem Administrativa de Portugal (CAAD), na pessoa da Diretora Jurídica Dra. Tânia Carvalhais Pereira, pela cordialidade e pelo conhecimento compartilhado.

Aos colegas de doutorado, pelas discussões acaloradas e pelos estímulos para trilhar novos caminhos no estudo do Direito.

Aos meus alunos de graduação e pós-graduação, por instigarem o desenvolvimento de novos conhecimentos e habilidades.

Aos meus amigos, por compreenderem a ausência, os esforços e os sacrifícios que a pesquisa científica constantemente impõe.

À minha família, meu pai Silvio, minha mãe Maria do Carmo, e meus irmãos Maria Cláudia, Luiz Eduardo e Maria Carolina, pelo afeto e apoio incondicional.

Ao meu grande amor, Mariana, por retardar os seus sonhos para compartilhar os meus, iluminando a minha caminhada e me ensinando a ser uma pessoa melhor.

A todas as pessoas que, direta ou indiretamente, mesmo sem saber, contribuíram para a realização desta pesquisa. Muito obrigado.

Mas é você que ama o passado

E que não vê

É você que ama o passado

E que não vê

Que o novo sempre vem

(Belchior, 1976)

RESUMO

O modelo de justiça fiscal no Brasil, pautado em um sistema monista e centralizado, tem experimentado uma crise permanente. Repensar a tributação e as formas de resolução dos conflitos fiscais exige empreender uma investigação dos pressupostos do pensamento jurídico tradicional. O argumento estéril de autoridade estatal cede espaço ao paradigma do tributo democrático, legitimado constitucionalmente pelo reconhecimento de direitos, deveres e do processo equitativo. O contribuinte, em sua condição de ser humano digno, passa a compor a centralidade dos direitos tributário e processual tributário. Nessa perspectiva, o postulado da tutela jurisdicional efetiva afirma um modelo de justiça tributária que suplanta a ideia de inafastabilidade do poder judiciário, cujo enunciado legitimou o arquétipo de jurisdição com vocação impositiva. A transição paradigmática da autoridade para o consenso encontra justificação no cerne do Estado constitucional de direito, que consagra uma participação democrática e ampla dos cidadãos. As relações sociais da contemporaneidade sugerem complexidades que legitimam os novos métodos de resolução de conflitos, descortinando a proposição do modelo multiportas, com vias plurais para o enfrentamento das controvérsias. No direito comparado, o processo tributário despertou para as vias adequadas de solução de conflitos, destronando barreiras tradicionais como a legalidade, a indisponibilidade e a igualdade. Técnicas do direito fiscal estrangeiro, como as *actas con acuerdo*, na Espanha, o *l'accertamento con adesione* e a *conciliazione guidiziale*, na Itália, além da arbitragem tributária, em Portugal, oferecem experiências ao direito tributário brasileiro de mecanismos implementados com sucesso nos ordenamentos europeus. O sistema constitucional brasileiro é compatível com os métodos alternativos (ou adequados) de resolução de conflitos tributários, impulsionados pelos graves problemas que a litigiosidade expõe: morosidade, onerosidade, complexidade, falta de especialidade etc. A partir desse entendimento, o objetivo da pesquisa voltou-se para a proposição do modelo multiportas no direito tributário brasileiro. O método qualitativo foi adotado na pesquisa, considerando que a base conceitual do assunto ainda se encontra em construção. O estudo comparado serviu de guia para o desenvolvimento do trabalho científico. A coleta de dados foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica e documental, em fontes primárias, legais e doutrinárias, nacionais e internacionais. O processo de análise foi indutivo. Os resultados indicam que o objetivo de pesquisa foi alcançado: o modelo teórico multiportas foi delineado, sustentando a proposição de modelo jurídico para a solução de conflitos tributários no Brasil. O modelo multiportas proposto poderá contribuir para a efetiva participação dos cidadãos na tomada de decisão, ressignificando o conceito de tutela

jurisdicional e a ideia de inafastabilidade do poder judiciário. A conclusão permite entrever que a proposição do modelo multiportas oportuniza uma resolução mais adequada dos conflitos tributários na realidade brasileira, por meio de arbitragem, transação, mediação e conciliação.

Palavras-chave: Tributário. Modelo Multiportas. Tutela Jurisdicional Efetiva. Métodos Adequados de Solução de Conflitos.

ABSTRACT

The tax justice model in Brazil, based on a monistic and centralized system, has experienced an eternal crisis. Rethinking taxation and ways of resolving tax disputes requires an investigation into the assumptions of the traditional legal thinking. The sterile argument of state authority gives way to the paradigm of the democratic tribute, constitutionally legitimized by the recognition of rights, duties and due process. The taxpayer, as a dignified human being, becomes part of the centrality of tax and procedural tax rights. In this perspective, the postulate of the effective judicial protection affirms a model of tax justice that supersedes the idea of inability of the judiciary, whose statement legitimized the archetype of jurisdiction with an enforceable vocation. The paradigmatic transition from authority to consensus is justified at the heart of the constitutional rule of law, which enshrines broad and democratic citizen participation. Contemporary social relations suggest complexities that legitimize the new methods of conflict resolution, breaking the proposition of the multiport model, with plural ways for coping with controversies. In comparative law, the tax process has awakened to the appropriate ways of conflict resolution, dethroning traditional barriers such as legality, unavailability and equality. Techniques of the foreign tax law, such as the *actas con acuerdo* in Spain, the *l'accertamento con adesione* and the *conciliazione giudiziale* in Italy, in addition to the tax arbitration in Portugal, offer experiences to the Brazilian tax law of mechanisms successfully implemented in the European legislations. The Brazilian constitutional system is compatible with alternative (or appropriate) methods of tax conflict resolutions, driven by the serious problems that the litigation exposes: slowness, onerousness, complexity, lack of expertise, etc. From this understanding, the objective of the research turned to the proposition of the multiport model in Brazilian tax law. The qualitative method was adopted in the research, considering that the conceptual basis of the subject is still under construction. The comparative study served as a guide for the development of the scientific work. Data collection was performed through bibliographic and documentary research, in primary, legal and doctrinal sources, national and international. The analysis process was inductive. The results indicate that the research objective was reached: the multiport theoretical model was outlined, supporting the proposition of a legal model for the tax conflict resolution in Brazil. The proposed multiport model may contribute to the effective participation of citizens in decision making, re-signifying the concept of judicial protection and the idea of inability of the judiciary. The conclusion shows that the multiport model proposition provides a more adequate tax conflict resolution in the Brazilian reality, through arbitration, transaction, mediation and conciliation.

Keywords: Tributary. Multiport Model. Effective Judicial Protection. Appropriate Methods of Conflict Resolution.

SUMÁRIO

FOLHA DE APROVAÇÃO.....	4
DEDICATÓRIA.....	5
AGRADECIMENTOS.....	6
EPÍGRAFE.....	8
RESUMO.....	9
ABSTRACT.....	11
SUMÁRIO.....	13
1 INTRODUÇÃO	17
2 O SISTEMA DE JUSTIÇA FISCAL NO PARADIGMA DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO: UM RESGATE DO FENÔMENO JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO.....	23
2.1 A JUSTIFICAÇÃO HISTÓRICA E FILOSÓFICA DO TRIBUTO COMO UM INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DO BEM COMUM.....	23
2.2 A ORIGEM DO DIREITO TRIBUTÁRIO AUTÔNOMO: AS CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA DOUTRINÁRIA ITALIANA	27
2.3 AS LINHAS FUNDAMENTAIS DA CONCEPÇÃO <i>SÓCIO-PERSONALISTA</i> DA ORDEM FISCAL: A PROPOSTA DE VITOR FAVEIRO	35
2.4 O ESTADO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: O CONTRIBUTO DE JOSÉ CASALTA NABAIS.....	40
2.5 A LIBERDADE COMO JUSTIFICATIVA DA TRIBUTAÇÃO E O PROCESSO TRIBUTÁRIO EQUITATIVO: A CONTRIBUIÇÃO DE RICARDO LOBO TORRES	45
2.6 O PAPEL DO TRIBUTO NA COMPLEXA TRANSIÇÃO DO SÉCULO XXI: A DIMENSÃO HUMANA DA TRIBUTAÇÃO NA GÊNESE DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO.....	50
2.7 A RESSIGNIFICAÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO COMO UM COMPONENTE DE TRANSFORMAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO	55
2.8 A PROCESSUALIDADE FISCAL NA ÓTICA DA LEGITIMAÇÃO DEMOCRÁTICA: A REVIRAVOLTA DO DEVER DE COLABORAÇÃO PARA O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO	61
2.9 O ELO DE CIDADANIA ENTRE OS CONTRIBUINTES E O ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO COMO SUPORTE PARA UM NOVO MODELO DE JUSTIÇA FISCAL.....	66

3 A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA COMO POSTULADO LEGITIMADOR DAS VIAS ADEQUADAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS: A EVOLUÇÃO DO MODELO MULTIPORTAS E AS PERSPECTIVAS PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	71
3.1 O CONFLITO E A COOPERAÇÃO NO ÂMBITO DAS RELAÇÕES SOCIAIS.....	71
3.1.1 <i>Uma nova (des)ordem mundial.....</i>	75
3.2 O PARADIGMA DA DESESTATIZAÇÃO: O AVANÇO DAS SOLUÇÕES DE DIREITO PRIVADO NOS DOMÍNIOS DO DIREITO PÚBLICO	77
3.3 A SUPERAÇÃO DO ACESSO AO “PODER JUDICIÁRIO” PELO PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA	81
3.3.1 <i>A superação da cultura da sentença: uma tradição sustentada pela propagação irrefletida do princípio da inafastabilidade do poder judiciário.....</i>	88
3.3.2 <i>A crise do poder judiciário</i>	94
3.3.3 <i>A transição paradigmática da autoridade para o consenso.....</i>	98
3.3.4 <i>O problema da corrupção: uma realidade a ser enfrentada</i>	104
3.3.5 <i>A concretização da tutela jurisdicional efetiva pela afirmação das técnicas adequadas de tratamento preventivo e resolutivo dos conflitos</i>	106
3.3.6 <i>A gênese do Multi-Door Courthouse na Escola de Harvard.....</i>	110
3.4 O MOMENTO ATUAL DOS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS E O SEU AVANÇO NAS QUESTÕES DE DIREITO PÚBLICO	117
3.4.1 <i>A Arbitragem.....</i>	119
3.4.2 <i>A Transação</i>	127
3.4.3 <i>A Mediação</i>	131
3.4.4 <i>A Conciliação.....</i>	135
3.5 REFLEXÃO FINAL A RESPEITO DA JUSTIÇA PLURAL	137
4 A ABERTURA DO PROCESSO TRIBUTÁRIO PARA OS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS: O ESTADO DA QUESTÃO NO DIREITO COMPARADO.....	140
4.1 TRADICIONAIS BARREIRAS PARA O AVANÇO DOS MÉTODOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO	140
4.1.1 <i>Reinterpretando a legalidade.....</i>	144
4.1.2 <i>O mito da indisponibilidade.....</i>	166
4.1.3 <i>A igualdade e os seus corolários</i>	173

4.2 A ASCENSÃO DOS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO CONTEXTO DO DIREITO INTERNACIONAL	179
4.3 AS “ACTAS CON ACUERDO” E O DIREITO ESPANHOL	182
4.4 O “L’ACCERTAMENTO CON ADESIONE” E A “CONCILIAZIONE GUIDIZIALE” NO DIREITO ITALIANO.....	189
4.5 A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E O DIREITO PORTUGUÊS	197
4.6 BREVES TRAÇOS DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA NA EUROPA	209
5 ADMISSIBILIDADE TEÓRICA DE UM MODELO MULTIPORTAS PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL	213
5.1 AS PERSPECTIVAS POLÍTICO-INSTITUCIONAIS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE NOVOS MECANISMOS NA GESTÃO E SOLUÇÃO DE DISPUTAS TRIBUTÁRIAS...	214
5.2 O MODELO DE JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL	219
5.2.1 <i>Ausência de diploma processual fiscal no Brasil</i>	223
5.2.2 <i>Alternativas à litigiosidade no direito tributário brasileiro</i>	227
5.2.3 <i>A análise econômica da processualidade tributária</i>	230
5.3 A LITIGIOSIDADE FISCAL NO BRASIL: CAUSAS E EFEITOS	233
5.3.1 <i>A processualidade tributária em crise</i>	239
5.3.2 <i>A complexidade do sistema tributário nacional: Simplificação é o caminho?</i>	244
5.3.3 <i>A questão da progressiva desadministrativização da relação jurídico-tributária</i>	250
5.4 O APARATO JURÍDICO-NORMATIVO LEGITIMADOR DE UM MODELO MULTIPORTAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO NO ESTADO BRASILEIRO	252
5.5 UM POSSÍVEL MODELO MULTIPORTAS TRIBUTÁRIO NO BRASIL	256
5.5.1 <i>Por que não uma justiça tributária pública não estatal?</i>	259
5.5.2 <i>Efetivando uma proposta inacabada</i>	260
5.5.2.1 <i>Arbitragem tributária no Brasil: perspectivas ou mera esperança?</i>	263
5.5.2.2 <i>Transação tributária: o que há e o que é possível?</i>	277
5.5.2.3 <i>Mediação tributária: por que sim, por que não?</i>	289
5.5.2.4 <i>Conciliação tributária: sempre um bom caminho</i>	292
5.6 FORTALECIMENTO DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CIDADÃO COMO PRESSUPOSTO PARA O SUCESSO DE QUALQUER SISTEMA DE JUSTIÇA.....	294
6 CONCLUSÃO.....	295
6.1 RECOMENDAÇÕES.....	302

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro vem enfrentando dificuldades permanentes para aperfeiçoar os seus esforços arrecadatórios e equilibrar o volume das receitas fiscais. Ao mesmo tempo em que a voracidade tributária aumenta progressivamente por parte dos governos, o contribuinte reivindica o abrandamento da exação sufocante, assumindo os sujeitos da relação fiscal, uns perante os outros, ações duvidosas e comportamentos questionáveis.

O aparato da justiça tributária, diante dessa realidade indutora de litigiosidade, não consegue garantir com efetividade o conjunto de promessas constitucionais asseguradas ao cidadão-contribuinte, sejam de viés substantivo ou adjetivo, repercutindo colateralmente em uma grave crise do judiciário, cuja face mais evidente reside na morosidade endêmica.

Se é aparentemente simples e quase incontestável o diagnóstico do problema, ainda não foram desfragmentadas, por outro lado, as soluções para o enfretamento das mazelas que têm provocado uma verdadeira perturbação no sistema de justiça fiscal. Muito embora essa realidade não se limite exclusivamente ao âmbito da fiscalidade, o gargalo da ineficiência revela-se potencializado nos redutos das disputas de natureza tributária.

A realidade das Cortes brasileiras tem legitimado uma nova perspectiva dogmática acerca da processualidade, concebida a partir dos chamados mecanismos alternativos de resolução de conflitos (*alternative dispute resolution*), cujo discurso contaminou a produção normativa do direito processual. Perfilhando esse percurso, os direitos tributário e processual tributário, notabilizados pela tecnicidade das disputas, vêm postulando um novo olhar, também alinhado com a ideia de jurisdição plural e superação da cultura do litígio.

Sem desconhecer que as iniciativas tendentes a legitimar o reconhecimento da consensualidade nas fronteiras das relações tributárias ainda soam como uma heresia para determinadas parcelas do pensamento jurídico, impõe-se enfrentar o cenário da desconfiança. Nessa linha, experiências distintas de concertação em processos de construção da vontade pública têm sido testadas em ordenamentos jurídicos de nações mais desenvolvidas, com resultados importantes na contenção da conflitualidade.

O Estado constitucional de direito, inaugurado no Brasil com o advento da Constituição Federal de 1988, além de legitimar, estimula uma incursão democrática e colaborativa dos cidadãos nos espaços de atuação da administração pública, sugerindo uma participação mais efetiva na formação da vontade administrativa. Descortina-se, nessa perspectiva, um cenário que reconhece a jurisdição orientada pela pluralidade, dotada de mecanismos voltados à gestão integral de disputas tributárias. Um modelo de justiça com

vocação que vai além da contenção da litigiosidade, mas que está capacitado para conduzir a decisões melhores, mais céleres e seguras.

A incerteza e a insegurança jurídica são notas típicas da contemporaneidade, catalisadas pelo cenário de complexidade das relações nas sociedades mutáveis e globalizadas, induzindo um enorme incremento da conflitualidade. A virada do milênio consolidou uma nova Era de direitos, alavancada pela informação onipresente e pelo conhecimento instantâneo. Paradoxalmente, colocou também em relevo um universo de disputas intensas, produto de cidadãos mais conscientes e atentos ao seu espaço na sociedade, capacitados a perceber e reivindicar o que é seu de direito. Corolário natural, a expressão mais perversa da transição paradigmática (litigiosidade) alcançou também as relações jurídicas firmadas no âmbito das instituições públicas e dos organismos arrecadatórios do Estado.

A atualidade e a relevância da temática desbravada pela tese revelam-se presentes no curso da investigação, porquanto o conceito genérico de *tribunal multiportas* concebe uma realidade recém-inaugurada no ordenamento jurídico brasileiro, erigida ao status de política pública formalmente institucionalizada. Nesse passo, ao mesmo tempo em que as vias alternativas à justiça tradicional ganham robustez no direito privado doméstico, também no âmbito do direito internacional e supranacional os mecanismos adequados de resolução de disputas vêm conquistando um espaço importante, notadamente nas arenas complexas do direito tributário e do direito processual tributário.

Justifica-se a relevância da pesquisa, inicialmente, por meio da sua vertente social, tendo em vista que impacta na gestão e resolução dos conflitos tributários. É igualmente econômica a relevância, pois afeta diretamente o aparelho de arrecadação pública, atingindo, em paralelo, o progresso e o desenvolvimento da iniciativa privada, notadamente pela oferta de previsibilidade e segurança jurídica para as relações firmadas. A relevância é ainda política, uma vez que realça o compromisso constitucional democrático, voltado à participação mais efetiva do cidadão nas atividades do Estado. É também jurídica a relevância, pois reivindica diferentes mecanismos de composição processual para os conflitos tributários. No âmbito do direito tributário brasileiro, cumpre destacar, o paradigma multiportas representa uma figura estranha ao pensamento jurídico tradicional, malgrado não o seja a postulação específica e isolada das técnicas de composição dialogada para as controvérsias oriundas da arrecadação fazendária. Significa afirmar, portanto, que o aspecto original e inovador da pesquisa radica precisamente na abordagem sistematizada de uma jurisdição plural (um modelo multiportas), conferindo legitimidade consentânea ao conjunto das técnicas (ou mecanismos), de caráter preventivo e corretivo, voltadas para o enfrentamento da litigiosidade tributária.

Nessa perspectiva, o pressuposto que ampara a tese central da pesquisa científica reside no reconhecimento do modelo multiportas como um marco para o enfrentamento de conflitos em matéria tributária no ordenamento jurídico-constitucional brasileiro, com a desenvoltura não somente para resolver os litígios efetivos, mas, simultaneamente, promover a prevenção e gestão dos conflitos emergentes, a partir da incorporação de métodos abertos à consensualidade. Cabe reconhecer, dessa maneira, a admissibilidade e a utilidade das vias complementares à porta jurisdicional tradicional do poder judiciário, legitimadas sobretudo naquelas situações em que a ineficiência do Estado se tem demonstrado flagrante.

É diante dessa nova postura cidadã e inclusiva que o direito tributário e o direito processual tributário postulam ser inseridos, desafiando a dogmática estritamente formal do positivismo e propondo a ressignificação de alguns dos seus postulados clássicos, como a legalidade, a indisponibilidade e a igualdade. Na realidade, a justiça multiportas expõe uma preocupação, estranha aos ideais do Estado brasileiro pretérito ao modelo constitucional vigente, alinhada com a promoção da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais. A reviravolta paradigmática da ordem jurídica, alavancada pelo surgimento do Estado democrático de direito, despertou um movimento revolucionário de personalização do direito público, caracterizado pelo reconhecimento de que a administração pública não constitui um valor em si própria. Nesse panorama, a invocação genérica da supremacia dos interesses públicos sobre os privados também merece repúdio, pois se apresenta desalinhada da coleção de princípios abrigados no texto constitucional.

A investigação empreende um recorte metodológico focado nas técnicas de solução de conflitos fiscais presentes em países europeus, estranhas à estrutura tradicional da justiça, percorrendo os problemas crônicos do aparelho judiciário, comuns em todo o mundo, como a morosidade, a deficiência e debilidade da legislação processual, a falta de especialidade dos julgamentos, a incapacidade técnica e operacional das estruturas judiciárias, a complexidade elevada das questões, a ausência de políticas processuais transparentes, a generalidade e a onerosidade. Dessa forma, a partir do atual arquétipo constitucional e infraconstitucional da ordem jurídica brasileira, sugere-se a admissibilidade de um modelo multiportas em matéria tributária, identificado com as experiências do direito tributário comparado (notadamente Portugal, Espanha e Itália), capazes de adensar a legitimidade dos métodos adequados de resolução das disputas tributárias. E torna-se o cerne do trabalho.

Desde o início do estudo, como um pressuposto de pesquisa, considera-se que há compatibilidades entre os modelos de direito tributário de Portugal, Espanha e Itália, cuja

similitude, ascendência e conexão histórica amparam o delineamento do modelo multiportas proposto para a ordem jurídica brasileira.

A questão de pesquisa que se levanta, a seguir, passa a nortear os rumos da presente pesquisa: Até que ponto as técnicas de solução de conflitos do direito tributário estrangeiro, como a arbitragem tributária, em Portugal, as *actas con acuerdo*, na Espanha, o *l'accertamento con adesione* e a *conciliazione guidiziale*, na Itália, oferecem experiências de mecanismos implementados com sucesso em países europeus para a postulação de um modelo multiportas no direito tributário brasileiro?

O objetivo do estudo voltou-se, em sua centralidade, para a proposição de um modelo multiportas no âmbito do direito tributário brasileiro. Como objetivos específicos, a pesquisa propõe: a) promover a releitura do sistema de justiça tributária, a partir da ressignificação do interesse público e de uma nova ótica de legitimação democrática de Estado de direito, que afirma o direito de participação dos cidadãos; b) discutir os contornos evolutivos do conceito multiportas no direito brasileiro, fundado no princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva e legitimado pela transição paradigmática da autoridade para o consenso; c) investigar as experiências de direito comparado europeu capazes de fortalecer o discurso do modelo multiportas no direito tributário brasileiro, a partir do enfrentamento de entraves tradicionais que historicamente obstaculizaram o avanço da proposta no campo do direito público; e d) propor a tese da admissibilidade da justiça multiportas no direito tributário, como modelo teórico, confirmando a sua compatibilidade com a ordem jurídica brasileira.

O desenvolvimento da pesquisa pautou-se no método qualitativo, entendendo que a base conceitual do assunto ainda se encontra em construção. O assunto é recente. A realidade é subjetiva e múltipla. É emergente. Há necessidade, pois, de constante revisão do tema para ampliar a compreensão do assunto. O estudo comparado serviu de guia para o trabalho, subsidiando o *fazer científico* num *corpus* bibliográfico e documental primário, nacional e internacional, voltado para a coleta de dados do delineamento multiportas. Livros e artigos de periódicos especializados, assim como repositórios legislativos e acervo doutrinal do direito doméstico e estrangeiro serviram como a base de análise. O processo de análise foi indutivo, no qual o pesquisador interagiu com a realidade observada. O método permitiu a releitura do encontrado, compreensão e descrição conceitual, aprofundamento da interpretação em termos de similitudes e diferenças das unidades de significados do tema em estudo, culminando em reflexão e proposição teórica para o modelo multiportas no direito tributário brasileiro, a fim de ampliar a efetiva participação dos cidadãos na tomada de decisão na resolução de conflitos.

Quanto à estrutura formal da pesquisa, a tese conta com quatro capítulos, além de introdução e conclusão.

Na parte introdutória da tese, apresenta-se o tema e o problema de pesquisa. Em sequência, a justificativa quanto à importância para estudo da matéria, o pressuposto, a tese central, os objetivos geral e específicos e a metodologia adotada para desenvolvimento do trabalho científico. Finaliza-se a introdução com a estrutura da tese.

No primeiro capítulo propõe-se o posicionamento do sistema de justiça fiscal no paradigma do Estado constitucional de direito, alicerçado num tripé conceitual: os direitos fundamentais, o dever fundamental de pagar tributos e processo equitativo constitucional. Nessa perspectiva, aborda-se a ideia de centralidade da dimensão humana no direito tributário e no direito processual tributário, que orienta a noção remodelada de interesse público, conduzindo à personalização do direito tributário.

O segundo capítulo discute a paradigmática transição que atravessa o mundo atual, expondo a complexidade crescente das relações intersubjetivas nas sociedades cada vez mais conectadas e globalizadas. Essa realidade tem implicado movimentos de desestatização e uma confusão frequente entre os limites do direito público e do direito privado, definindo a relevância do Estado em ambientes tradicionais. A crise do poder judiciário no Brasil e no mundo inaugura um apelo pelos mecanismos adequados de resolução dos conflitos sociais, destacando a importância do princípio da tutela jurisdicional efetiva e fazendo ascender as técnicas complementares à jurisdição clássica, também na esfera do direito público, como a arbitragem, a transação, a mediação e a conciliação.

No terceiro capítulo a pesquisa apresenta os obstáculos que foram tradicionalmente erguidos para conter o progresso dos mecanismos adequados de resolução de conflitos no âmbito do direito administrativo e do direito tributário, notadamente a legalidade, a igualdade e a indisponibilidade. Paralelamente, pretende-se demonstrar como o direito comparado tratou de encarar e superar algumas barreiras no processo de consolidação da justiça plural e dos métodos sustentados na consensualidade, recorrendo-se ao modelo jurídico da arbitragem tributária, em Portugal, das *actas con acuerdo*, na Espanha, e do *l'accertamento con adesione* e da *conciliazione giudiziale*, na Itália.

O quarto capítulo defende a admissibilidade teórica do modelo multiportas para a resolução de conflitos tributários no Brasil, descrevendo o atual estado de coisas no cenário político, legislativo e jurídico. A investigação demonstra que existe uma grave crise de processualidade no direito tributário brasileiro, descortinando um momento adequado para o debate do tema. Ao final, sustenta-se que existe uma estrutura jurídico-normativa legitimadora

do modelo de justiça multiportas, admitindo a implementação das vias múltiplas a critério do legislador ordinário (*lege ferenda*), a partir do reconhecimento de que o debate sobre os parâmetros de acomodação das exigências tributárias aos predicados do Estado constitucional de direito não pode iniciar de outro aspecto que não a releitura dos conceitos de cidadania e de interesse público. É precisamente no modelo jurídico-constitucional que devem ser encontradas as diretrizes estruturantes da tributação, capazes de redefinir, ainda que implicitamente, as bases jurídico-filosóficas de sustentação dos novos modelos de gestão de conflitos.

Na sequência encontra-se a conclusão, na qual são retomados os aspectos básicos que embasaram a elaboração tese, uma síntese itenizada do encontrado, além das recomendações para uma agenda de pesquisa futura.

As referências do material citado para embasar o discurso científico complementam a tese e figuram no final do trabalho.

2 O SISTEMA DE JUSTIÇA FISCAL NO PARADIGMA DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO: UM RESGATE DO FENÔMENO JURÍDICO DA TRIBUTAÇÃO

A proposta inaugural da pesquisa centra-se em investigar o processo de justificação histórica do fenômeno tributário, voltado à compreensão dos marcos e contornos do Estado fiscal, representado por uma arrecadação hegemonicamente oriunda da tributação.

A partir das reivindicações de autonomia do direito tributário durante o início do século XX, o estudo propõe uma teoria de base escorada em um tripé conceitual: a tributação justa envolvendo os direitos, os deveres e o processo fiscal equitativo.

Nesse sentido, sugere-se a ressignificação da relação tributária numa perspectiva de participação democrática dos cidadãos nas atuações administrativas, notadamente a atividade fiscal, alinhada com os balizamentos do Estado constitucional de direito.

2.1 A JUSTIFICAÇÃO HISTÓRICA E FILOSÓFICA DO TRIBUTO COMO UM INSTRUMENTO DE REALIZAÇÃO DO BEM COMUM

A organização social é um imperativo da justiça, mas deve ser compreendida dentro dos seus diferentes contextos historiográficos. Entender o processo de evolução da coletividade é fundamental para o debate sobre a justiça tributária e a legitimação social do tributo, seja em seus aspectos substantivos ou adjetivos.

Como evidência da realidade histórica, o ser humano um é *animal essencialmente político*,¹ cuja existência perfeita pressupõe o convívio e a interação social.² Nesse sentido, “as contribuições de cada cidadão (do ‘eu’) para a coletividade (o ‘nós’) são, não só necessárias mas ‘naturais’, ligadas à própria maneira de ser da pessoa humana”.³

¹ Consoante a consagrada filosofia de Aristóteles (1965-1975), o que distingue o ser humano dos outros animais pode ser sintetizado pela *pólis* (convivência política), que revela um vínculo natural e indeclinável dos homens (ordem imutável do mundo).

² Nessa perspectiva, Diogo Leite de Campos (2006, p. 51-52) pondera: “Ser ‘com os outros’ é uma extensão natural do ‘ser em si’. [...] porque só se existe com os outros; sem os outros, ou extingue-se ou é-se um bárbaro. [...] O ser só se realiza na sua concretização mais vasta que é a comunidade de todos os seres humanos. [...] É nesta sede que se encontra o Direito dos impostos. Enquanto manifestação de comunidade com os outros.”

³ Diogo Leite de Campos (2006, p. 9) sustenta uma concepção de “contribuição” em vez de “imposto”, na medida em que “é o povo que diz aos governantes quais as necessidades que pretende ver satisfeitas e as contribuições que está disposto a fazer para a sua satisfação.”

Durante a Antiguidade, o Estado ainda primitivo⁴ obtinha os seus recursos por meio de hostilidades e guerras, exigindo reparações patrimoniais dos perdedores em consequência das despesas havidas com os combates (BALTHAZAR, 2005, p. 20). A ideia do imposto sugere, no Império Romano, uma associação ao *mal necessário*, como um instrumento de dominação, opressão e força, representando uma limitação do direito pelo poder impositivo, o denominado *ius imperium* do príncipe sobre os súditos. Diogo Leite de Campos (2006, p. 8) destaca que foi herdado de Roma somente o imposto, porém não um “direito dos impostos”, ponderando que não é a força que legitima o direito, mas o direito que justifica a utilização legítima da força como um dos seus instrumentos da ação, ou seja, “o direito não pressupõe o uso da violência, muito embora dela necessite eventualmente em sua atuação.”

Esse é, portanto, o legado principal de Roma em matéria fiscal para a modernidade, representado por um imposto que é produto de voracidade e virulência, crescente *pari passu* com as reivindicações e necessidades da máquina político-administrativa, fundada na força e sem maiores preocupações com a justiça.

A Idade Média ficou marcada por pensadores como Santo Tomás de Aquino, teorizando a respeito da justiça da lei humana, precisamente a partir da imposição de limites ao poder do soberano. Segundo o pensamento da época, “[...] tudo aquilo que é em razão de um fim, é necessário que seja proporcionado ao fim” (AQUINO, 2005, p. 583-584), sendo o propósito da lei a própria busca pelo *bem comum*. A teoria tomista consagra que as leis devem ser justas em razão *do seu fim*, quando são ordenadas ao bem comum; *do seu autor*, quando as leis não ultrapassam a autoridade de quem as promulgam; e *da sua forma*, quando são impostas aos súditos obrigações em igualdade de proporção (AQUINO, 2005, p. 589-590). Nesse sentido, o raciocínio medieval considerava como lei somente aquilo que era justo, concebendo uma noção de bem comum que penetrou o imaginário tributante,⁵ ainda hoje adotada como um elemento de legitimação da arrecadação.

⁴ Dalmo de Abreu Dallari (2011, p. 59 e ss.) explica o surgimento do Estado a partir de uma formação “natural”, a sugerir que o ser humano, desde as sociedades mais primitivas, buscou uma convivência com os semelhantes. A superação dessa ideia viria com as formulações contratuais de sociedade, encontradas em Hobbes, Locke e Rousseau. Sobre o tema: Dallari (2011, p. 59 e ss.).

⁵ Alfredo Augusto Becker (1999, p. 97) ensina que a “[...] ‘idéia do direito’ origina-se de uma interpretação filosófica do Bem Comum; por sua vez, o conteúdo deste (Bem Comum) depende da *filosofia* do mundo que – num determinado tempo e lugar – estiver *predominado*; por isso o conteúdo do Bem Comum pode resultar *autêntico* ou *falso* na medida da falsidade daquela *filosofia predominante*.” Noutra passagem, prossegue: “Por isto é errado pensar que o bem comum seja de ‘essência sobrenatural’ ou que a teoria do bem comum seja uma teoria ‘católica’. O bem comum é um reflexo da filosofia do homem; pode perfeitamente haver um ‘bem comum’ marxista ou soviético que reflete uma ideologia marxista ou soviética.” (BECKER, 2007, p. 173).

A passagem para a Idade Moderna trouxe a lume as inspirações iluministas que conduziram à Revolução Francesa no final do século XVIII, quando uma grande parte dos Estados de regime absoluto já possuía uma ideia mais ou menos clara a respeito do real significado funcional do imposto, especificamente encarregados de atender um bem comum com contornos ainda fluídos, naquilo que não fosse necessário à manutenção do governante e da sua corte (FAVEIRO, 1964, p. 89).⁶

A elevada reflexão filosófica do período contratualista difundiu uma concepção de participação coletiva na formação da república (*res publica*), promovendo a ascensão de uma *ética* tributária a partir de filósofos como Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau, que passaram a sustentar a ideia de maior leveza individual naquilo que fosse suportado por todos, em contraposição justamente à clássica noção do estado de natureza de guerra de todos contra todos (*bellum omnium contra omnes*).

Segundo a teoria hobbesiana, quando todo homem é inimigo de todo homem não há uma sociedade, sendo a vida do ser humano solitária, pobre, sórdida, embrutecida e curta (HOBBS, 2003, p. 109). Esse foi o pensamento que impulsionou a formação contratual das individualidades coletivas, influenciando o desenvolvimento da ideia de bem comum ínsita à existência do Estado, determinante para justificar uma tributação legitimada pela violência monopolizada, conforme a estrutura política de Estado que sugere o Leviatã.

A expressão *bem comum* durante os regimes liberais limitou-se à atuação do Estado, com a participação concorrente dos indivíduos apenas naqueles campos de interesse em que não fosse viável uma autossustentação, sendo reduzida, dessa maneira, a expressão global da arrecadação tributária. Conforme explica Vitor Faveiro (1964, p. 92), “toda a tributação que excedesse a igualdade dos valores de troca entre a prestação e o serviço constituía uma ofensa à regra da liberdade”, germinando um conceito de receitas pautado em um princípio de equivalência.⁷ Com a reforma liberal,⁸ não foram só colocados remendos no arquétipo dos valores financeiros do regime ancestral, derivando, segundo afirma João Ricardo Catarino

⁶ Ainda sobre a concepção de *bem-comum* na passagem do Estado Absolutista, Vitor Faveiro (1964, p. 90) prossegue: “Uma teoria do bem-comum, justificativa de toda a tributação e a subordinação a rigorosos princípios de justiça comutativa e distributiva não tinha ainda foros de viabilidade, no campo das realidades, posto que por ela combatesses os doutrinadores, uma vez que o poder político não abria mão de concepções em que se baseava a sua autoridade, designadamente e de que o Estado, na pessoa do rei, possuía fins próprios e específicos que os súditos tinham o dever de servir.”

⁷ Também sobre o tema: Machado e Balthazar (2017).

⁸ Conforme salienta João Ricardo Catarino (2009, p. 168-174), dentre os princípios da reforma liberal destacam-se: princípio do consentimento, princípio da legalidade tributária, princípio da não intervenção do Estado na economia, princípio da autorização anual para o lançamento e cobrança dos impostos, princípio da autorização prévia para a contratação de empréstimos públicos, tributação segundo uma ideia de justiça distributiva, princípio da universalidade da tributação, princípio do equilíbrio orçamental, princípio da centralização financeira e princípio da repartição e da interdependência de poderes.

(2009, p. 168-174), uma “dogmática inteiramente nova, da qual resultou um edifício de valores acabado e adequadamente estruturado, através do qual se procurava uma racionalidade política, econômica e financeira.”

O liberalismo consagrou diversos pensadores no transcorrer da segunda metade do século XVIII e na virada do século XIX. Adam Smith (1996, p. 282-283) tratou das quatro máximas dos impostos, chamando atenção de nações para as regras fundamentais de justiça e utilidade: *equidade, certeza, comodidade e economia*. Humboldt (2004, p. 143, 337-339) destacou a certeza da liberdade sob a lei como limite para a ação do Estado, afirmando, na condição de teórico liberal, que os cidadãos estariam mais seguros em relação ao *ius imperium* quando vivessem juntos e em pleno gozo de seus direitos pessoais e de propriedade, longe do alcance das perturbações externas (*certeza da liberdade legal*); sem ignorar, no entanto, a necessidade das receitas que o Estado necessita para realizar os seus objetivos. Stuart Mill (1984, p. 65) tratou de reconhecer ao ser humano “o poder de sacrificar os seus próprios interesses pelos interesses dos outros”, dando sustentação teórica a postulados modernos que proclamam a capacidade contributiva e os seus corolários, como a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade. A teoria do sacrifício, nesse contexto, expôs com clareza a necessidade inarredável dos indivíduos de contribuírem à coletividade na medida das suas possibilidades, fazendo desmoronar a noção de *mal necessário* que aplacava o imposto no liberalismo e germinar a ideia de *necessidade* como justificação da ação arrecadatória, o que revelou um cenário para a postulação da justiça social.⁹

A transição para o Estado contemporâneo acentuou a sintonia com o aspecto social,¹⁰ anteriormente repugnado pelo liberalismo, mas que, paradoxalmente, promoveu a ascensão progressiva do indivíduo no campo do melhoramento integral.¹¹ Daí, portanto, uma atuação

⁹ Conforme a observação de Vitor Faveiro (1964, p. 95-96), a neutralidade do imposto e os inconvenientes econômicos provocavam inquietações frequentes no Estado Liberal, devido a sua indiferença às questões sociais mais sensíveis, à concentração nociva de riquezas e ainda à reduzida realização do bem comum. Pouco a pouco, foi caindo em evidência que o princípio da retribuição, outrora tão grato ao liberalismo, acabou conduzindo para a proporcionalidade dos impostos sobre as fortunas desproporcionais, o que levou a uma evolução das doutrinas liberais.

¹⁰ Como características principais da concepção atual do Estado, Vitor Faveiro (1964, p. 100) destaca: “[...] amplo alargamento das funções do Estado; uma nova ordem baseada no reconhecimento do indivíduo como sujeito de direitos e núcleo orgânico da sociedade, mas integrado em fins sociais que legitimam, por si, limitações ao exercício dos direitos privados; respeito pela dignidade da pessoa humana e sua consideração como sujeito activo de um fim universal a que se deve subordinar toda a estrutura política e a organização social; predomínio das ideias de solidariedade, de justiça e de cooperação na filosofia das instituições e na generalidade das regras de convívio.”

¹¹ Segundo Vitor Faveiro (1964, p. 104), enquanto o Liberalismo, de maneira geral, não conhecia no homem, ou no cidadão, senão o indivíduo, na moderna concepção do Estado importa distinguir dois ângulos de visão a que corresponde uma dualidade de tratamento no campo dos direitos e da organização política do Estado: o indivíduo e a pessoa humana.

mais efetiva e decisiva por parte do Estado, tomando uma posição mais concreta em diversos fatiamentos das atividades relacionadas ao interesse coletivo. A percepção dos impostos, nesse sentido, perde decisivamente a sua relevância como *mal necessário*, passando a compor um elemento integrante da organização social e voltado à realização do *bem comum*.¹²

O século XX demarcou densas reformulações na estruturação das sociedades, em especial durante o pós-Segunda Guerra Mundial, diante de horrores praticados por regimes coletivistas em nome da legalidade, com a afirmação do modelo do Estado *constitucional* de direito. Essa nova perspectiva representou uma filosofia de direitos humanos, propondo um conjunto de valores orientados à proteção e dignidade do homem, de maneira que o Estado deixa de apenas *ser* a lei para, igualmente, *submeter-se* à lei e ao Direito.

Com relação ao direito dos tributos, perde espaço como só um conjunto de normas impositivas voltadas à arrecadação, passando também a ser encarado, acima de tudo, como o instrumento efetivo de proteção da dignidade dos cidadãos-contribuintes.¹³

2.2 A ORIGEM DO DIREITO TRIBUTÁRIO AUTÔNOMO: AS CONTRIBUIÇÕES DA ESCOLA DOUTRINÁRIA ITALIANA

O ordenamento fiscal brasileiro sofreu uma forte influência do direito tributário da Europa. Primeiramente, elevou-se como um direito meramente figurativo e submisso às ordenações do reino português, especialmente durante a vigência do período colonial e do regime imperial.¹⁴ Posteriormente, diante de conjuntura já contaminada por aspirações de autonomia, herdou uma inspiração marcante do *diritto tributario* italiano, que contribuiu decisivamente para a formação da tradição fiscal brasileira, cujos reflexos ainda se encontram evidentes nas disposições do Código Tributário Nacional de 1966.

¹² Ainda a respeito do assunto, José Sérgio da Silva Cristóvam (2019, p. 128-130) discute a noção de bem comum no pensamento político ocidental e a sua relação ancestral com o moderno conceito de *interesse público*. Recorrendo aos filósofos clássicos da Antiguidade, da Idade Média e da Modernidade, sugere uma precariedade no tratamento unânime de concepções em torno da vontade geral (interesse comum legítimo): “A questão é muito menos numérica e matemática e muito mais ética e política. Do conjunto de inevitáveis divergências que compõem o complexo mosaico dos legítimos desejos e interesses de uma comunidade política (corpo social), a expressão da vontade geral estará naquele conjunto de elementos de consenso ou interesses comuns para os quais converge a sociedade”. E conclui: “Não se pode jamais esquecer que a construção da coletividade parte do indivíduo, que tem aspirações próprias e legítimas e que não podem ser ignoradas ou sufocadas pelo sentimento coletivo. O adequado balanceamento e composição desses interesses, por vezes conflitantes, parece ser o ponto de equilíbrio necessário à efetiva construção de uma comunidade política justa e capaz de alcançar aquele bem comum supremo aristotélico: a felicidade!”

¹³ Sobre o tema: Becho (2009, p. 308).

¹⁴ A respeito dos reflexos da legislação portuguesa no direito fiscal brasileiro: Machado (2011, p. 23 e ss.).

Foi somente no declínio do século XVIII que a tributação passou a receber uma acentuada atenção política, econômica e financeira,¹⁵ quando robusteceram as preocupações com a arrecadação mais justa e racional (BALTHAZAR, 2005, p. 21). Mas foi ainda mais tardiamente que avançaram os estudos dedicados especificamente ao chamado *fenômeno jurídico da tributação*, em meados do século XIX.¹⁶

Nesse contexto, é possível inferir que os baldrames do direito tributário brasileiro vigente e, de regra, dos modelos da Europa Ocidental e da América Latina encontram a sua ascendência nos precursores juristas italianos do começo do século XX,¹⁷ que passaram a sustentar o direito tributário independente e desprendido do direito administrativo clássico,¹⁸ além de autônomo em relação ao direito financeiro.¹⁹ Até esse período, a *legislação* tributária era ainda estudada no âmbito da ciência das finanças. A ascensão do direito tributário como disciplina autônoma na Itália apenas ganhou foros de realidade em paralelo com os avanços conquistados pelo direito financeiro, buscando-se, primeiramente, uma autonomia do direito

¹⁵ O surgimento do *direito tributário* ocorre a partir da “concepção moderna de tributo”. Quando o tributo representava somente um “poder de facto”, não havia ainda um “direito tributário” como ordenação jurídica alicerçada em princípios e normas, mas apenas uma “legislação tributária” que ordenava a cobrança dos tributos. Sobre o tema: Albiñana García-Quintana (1979, p. 294).

¹⁶ Aliomar Baleeiro (2010, p. 23-24) explica que, no Brasil, os estudos financeiros encontram a sua origem remota nos meados do século XIX, provavelmente com os “Princípios de Sintelologia”, de Ferreira Borges, o primeiro livro de finanças lido de produção nacional. O fim do século XIX ainda consagrou Rui Barbosa como financista, com o Relatório do Ministro da Fazenda, em 1891. A primeira metade do século XX, por sua vez, apresentou outros notáveis estudos financeiros, com trabalhos de Bilac Pinto, Rubens Gomes de Sousa e Amílcar de Araújo Falcão.

¹⁷ Parafresando Berliri (1964, p. 21, 41), o problema afeto à autonomia do direito tributário reside, na verdade, na conveniência ou inconveniência de extrair um certo número de normas para um estudo em separado, com a finalidade de manifestar as afinidades e as divergências que permitem sustentar a existência de um sistema. É somente com a virada para o século XX que se afirma uma tendência de considerar o direito tributário como uma disciplina autônoma em relação ao direito administrativo, até que, por obra de Griziotti, tem-se explicitamente a defesa da autonomia do direito dos impostos.

¹⁸ Até meados do século XX, o direito tributário ainda era tratado como um ramo do direito administrativo, como se faz claro na definição de Giannini (1956, p. 5, tradução nossa): “O direito tributário é aquele ramo do direito administrativo que estabelece os princípios e as normas relativas à imposição (*imposizione*) e a arrecadação dos tributos, e analisa as consequentes relações jurídicas entre os entes públicos e os cidadãos.” Já no Brasil, Geraldo Ataliba (2006, p. 41) tratou de reconhecer o “subsistema direito tributário” dentro do sistema positivo do direito administrativo. Aliomar Baleeiro (2010, p. 38), por sua vez, sustentara que “o Direito Financeiro, à semelhança do Administrativo, é ramo do Direito Público. Para alguns juristas, ele se enquadra no Direito Administrativo.” Destacara, porém, que, após o fim da Guerra de 1914-1918, passou-se a defender uma autonomia do direito financeiro, consagrada, no Brasil, pela Constituição de 1946, a partir da atribuição da União para legislar sobre as “normas gerais de Direito Financeiro.”

¹⁹ Deve-se compreender por *direito tributário*, em suma, conforme doutrina Eusebio González e Ernesto Lejeune (1997a, p. 17, tradução nossa), a ramificação “que se refere à imposição e arrecadação dos tributos, cujas normas são, com efeito, suscetíveis de coordenarem-se em um sistema científico, por serem elas que regulam de modo orgânico uma matéria bem definida, a relação jurídico-tributária, desde sua origem até a sua realização.”

tributário em relação à ciência das finanças²⁰ e, posteriormente, no tocante às ramificações outras do direito, inclusive o direito privado.²¹

A autonomia do direito tributário nunca se mostrou uma questão trivial. Em verdade, como ensina Antonio Berliri (1964, p. 22.), havia uma construção artificiosa, ilógica e, em alguns aspectos, até perigosa, a respeito da autonomia do direito tributário, tendo em vista que nem mesmo o direito financeiro teria uma razão de ser como disciplina autônoma, devendo permanecer, pois, enquadrado num ramo mais amplo do direito público. Naturalmente, o direito tributário permanece em um diálogo franco e aberto com todos os demais ramos da ciência jurídica, ainda que se possa defender, por qualquer motivação, que não coincidem ou que são inconfundíveis. Basta que se encare, nessa linha, a ampla e dilatada diversidade das receitas de que se utiliza o Estado, conforme bem destaca Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 21-23), para perceber uma “heterogeneidade dos temas que se ocupa o direito financeiro.”²²

Especificamente no Brasil, Alfredo Augusto Becker (2007, p. 129-130) foi um dos críticos mais preeminentes do cultuamento ao velho dogma da autonomia do direito tributário, afirmando que não existe uma ruptura total e absoluta entre o direito público e o privado.²³

²⁰ Sobre o assunto, Antonio Berliri (1964, p. 32) esclarece que a função desempenhada pelo direito tributário era como ciência jurídica, que estuda as leis jurídicas que regem as atividades da administração pública e dos contribuintes, enquanto a da fazenda pública (*hacienda*) era como ciência econômica, dedicada às leis econômicas que regulam determinados fenômenos.

²¹ A dicotomia entre o direito tributário e o direito privado foi alvo da análise de Vitor Faveiro (1960, p. 28-29), ao enfrentar as duas espécies distintas e bastante nítidas de deveres jurídicos que habitam o direito tributário, a *praestare* e a *facere*, relacionadas, respectivamente, com o pagamento da prestação pecuniária e o dever de colaborar com a administração fazendária, implicando condutas positivas ou abstenções. Ao mesmo tempo em que esses deveres, por um lado, aproximam-se do direito privado, precisamente no campo obrigacional que reveste a conduta do sujeito passivo, diferem-se, por outro, drasticamente, no aspecto da vinculação resultante de obrigação *ex lege* de natureza tributária. Note-se, aliás, em reforço, que a violação da obrigação nascida sob o manto do direito privado resolve-se por meio de uma indenização patrimonial, ao passo que a transgressão da obrigação tributária também se situa no campo das infrações de direito público de natureza administrativa e, inclusive, penal. Daí porque, justamente, a postulação de um direito fiscal autônomo, erigido da “necessidade de se atribuir à expressão obrigação tributária um conceito próprio que não se subordina por vezes, nem coincide, sequer, com o conceito de obrigação de direito privado.” A fonte das obrigações constitutivas dos negócios jurídicos de natureza privada é a própria *vontade* manifestada pelas partes, enquanto a fonte das obrigações fiscais é sempre a lei.

²² A respeito do assunto, Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 21-23) destaca que as receitas arrecadadas pelo Estado podem provir de seu próprio domínio, qualificando-se como receitas *originárias*, ou podem provir do patrimônio dos particulares, as chamadas receitas *derivadas*: “[...] receitas contratuais, obtidas em regime de direito privado (*do ut des*), as de soberania absoluta, obtidas através de apoderações, sem qualquer determinação jurídica, da riqueza ou dos bens dos cidadãos, modalidade essa que praticamente já não existe (por exemplo, indenizações e reparações de guerra), e as de soberania relativa ou limitada, que são aquelas compulsoriamente obtidas, através do uso da soberania, mas arrecadadas nos precisos termos que forem fixadas pela lei, exemplo típico dos tributos.”

²³ A clássica doutrina brasileira consagrou uma cisão clássica entre o direito público e o direito privado, o que vem desvanecendo progressivamente no contexto atual. Fabio Fanucchi (1975, p. 3) destacou que a “grande divisão do direito” era pacificamente admitida, apesar da divergência dos critérios distintivos entre o direito público e o privado. Embora enquadrado como um direito tipicamente público, Fabio

Propondo uma teoria geral do direito tributário, tratou de refutar a existência do “legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil ou comercial”, destacando que os ramos do Direito “não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito, categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único *sistema*²⁴ *jurídico*.”²⁵

Noutras palavras, significa dizer que sustentar a autonomia para um ramo específico do direito não corresponde a defender a sua desvinculação completa e irrestrita em relação às demais ramificações do direito (administrativo, financeiro e tributário),²⁶ tendo em vista que não constituem, em nenhuma hipótese, algo separado das outras partes, ou uma espécie de ordenamento jurídico por si só, exatamente porque, considerada a unidade do direito, qualquer

Fanucchi não deixou de reconhecer que o direito tributário busca socorro em conteúdos essencialmente econômicos e patrimoniais. Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 49-50), por seu turno, reconheceu que a classificação do direito tributário coube sempre no espaço do direito público, destacando três critérios distintivos entre o direito público e o privado: “pessoa do titular do direito”; “a natureza do interesse protegido pelo direito”; e “natureza dos efeitos da norma jurídica.”

²⁴ A organização do *direito tributário* como um *sistema*, no Brasil, somente aconteceu com o advento da Reforma de 1965 (BALTHAZAR, 2005, p. 32). Só com o advento da Constituição do Brasil de 1946 iniciou-se finalmente o ciclo de formação de um sistema tributário propriamente dito. Nesse período, Alfredo A. Becker (1999, p. 13) dizia, com peculiar ironia, que o sistema tributário brasileiro era uma típica representação do Carnaval, estruturado de acordo “com a forma e a cor das estampilhas.” Ainda segundo Alfredo A. Becker (2007, p. 60), severo crítico da infeliz mancebia entre o Direito Tributário e a Ciência das Finanças Públicas, havia no Brasil, como na maioria dos países, um mesmo fenômeno patológico-tributário, caracterizado por uma situação de confusão total e orgia, em que a segurança jurídica se encontrava perdida na “maraña legislativa”, cujo impulso fanático fomentava a proliferação de leis tributárias. Nesse sentido, a racionalização do cipoal de leis tributárias era uma medida vindicada amplamente pelos mais renomados estudiosos da matéria, a ponto de Alfredo A. Becker afirmar que qualquer jurista daquela época, se refletisse sem orgulho e preconceito, dar-se-ia conta de que circulava nos corredores de um “manicômio jurídico-tributário.”

²⁵ Esta interessante fenomenologia jurídica, como explica Alfredo A. Becker (2007, p. 129-130), recebeu a denominação de “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”, asseverando que: “Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o Direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do Direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão.” Portanto, quando o legislador tributário fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, e incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o mesmo significado que possuem no outro ramo do Direito, no qual originalmente entraram no mundo jurídico. Lá, por ocasião de sua entrada no mundo jurídico, é que houve alguma deformação ou transfiguração de uma realidade pré-jurídica (exemplo: conceito de Economia Política; Instituto de Ciência das Finanças Públicas).

²⁶ Cumpre destacar um aparente desprezo científico com relação às questões da autonomia do direito tributário, como destaca Vitor Faveiro (1984, p. 19): “Seja qual for o qualificativo que venha a atribuir-se, na ciência jurídica, ao Direito Fiscal – se é Direito Público ou Direito Privado, se é Direito Político, Financeiro ou Administrativo, se é autônomo ou dependente de outros ramos de direito, de quais, e em que medida – há, pelo menos um aspecto que não pode ser ignorado na evolução história do Direito: O Direito Fiscal, como instituição, surgiu, nos séculos XVII e XVIII, como meio de defesa dos direitos do homem e do cidadão contra o arbítrio ou o abuso dos detentores do poder político; de onde resulta, para o Direito Fiscal, uma razão de ser, uma filosofia, um pressuposto e um objetivo em que predominam os princípios e as finalidades de certeza e de garantia dos direitos do Estado e dos cidadãos, mais do que os fins deste meramente utilitários de realização dos interesses patrimoniais e financeiros.”

dos seus ramos, mesmo que autônomos, encontram-se necessariamente interligados a todos os demais, com os quais formam um todo único e incindível.²⁷

A reivindicação de autonomia do direito tributário pelas teorias italianas encontrou sustentação na concepção da relação tributária como uma modalidade de relação jurídico-obrigacional de natureza complexa,²⁸ sem reconhecer, todavia, a equivalência de forças entre os sujeitos da relação tributária, ativo e passivo, cumprindo ao direito tributário, justamente nesse aspecto, buscar promover algum equilíbrio.

Achille Donato Giannini (1937, p. 229), nesse perspectiva, teorizou a respeito do lançamento (*l'accertamento dell'imposta*), sustentando configurar o núcleo central e mais delicado do ordenamento jurídico tributário.²⁹ Destacou, desse modo, que a relação jurídico-tributária³⁰ (*rapporto giuridico d'imposta*) emerge da atividade fiscal de verificação, em

²⁷ Essa simbiose aguda entre os campos do direito é também destacada por Antonio Berliri (1964, p. 20): “[...] el Derecho financiero y el tributario no constituyen en ningún caso algo desgajado de las otras ramas del Derecho, una especie de ordenamiento jurídico por si, toda vez que, dada la unidad del Derecho, cualquiera de sus ramas, aun cuando autónoma, está necesariamente ligada a todas las demás con las cuales forma un todo único inescindible.”

²⁸ As sólidas bases doutrinárias do direito tributário italiano influenciaram toda uma geração de juristas ao redor do mundo, merecendo destaque a proposição formulada por José Luis Perez de Ayala (1968, p. 45-46) ao tratar sobre “la dinámica del tributo como institución jurídica”, quando descreve que todo o tributo com justificação jurídica exige ou implica três elementos fundamentais: “Una realidad económica anterior al tributo como institución jurídica (objeto económico del tributo). La definición por una ley de ciertos supuestos de hecho a cuya hipotética y posible realización la ley atribuye determinados efectos jurídicos (obligación de pagar el Tributo), convirtiéndolos así en una clase de hechos jurídicos (hecho imponible). La realización de ese hecho jurídico, el hecho imponible, que origina la obligación de pagar el impuesto. Cada uno de estos elementos define a su vez un ‘momento’ o fase de la vida del impuesto como institución jurídica. 1.ª Fundamentación meta-positiva del tributo. Existencia de una realidad económica o social que puede llegar a ser *objeto del impuesto*. Es previa a la creación del tributo como institución jurídica y es necesaria la existencia de esta realidad económica que exteriorice una determinada capacidad de pagar el tributo (ciertamente, además, pueden darse otros fundamentos políticos y sociales. Pero, a nuestro juicio, *causa necesaria* e insoslayable de un tributo ha de ser siempre la existencia de una capacidad de pago, de un beneficio, de una prestación de un ente público, etc.). 2.ª Fase de creación del tributo (función tributaria abstracta). Promulgación de una ley y creación del impuesto como institución jurídica. (Definición legal del hecho imponible). Esta fase se descompone, conceptualmente, en dos *elementos*: a) La promulgación de una ley tributaria y definición, en ella, de un supuesto legal. b) La ley vincula la producción de ciertos efectos jurídicos (la obligación de pagar un tributo) a la realización del supuesto legal que en ella se contiene, es decir, al hecho imponible. 3.ª Fase de aplicación del tributo. (Función tributaria concreta). Nacimiento de la obligación de contribuir *por la realización del hecho imponible*.”

²⁹ Nas palavras de Achille Donato Giannini (1937, p. 229): “Ma la legge, naturalmente, non può enunciare se non in astratto i presupposti del tributo ed i criteri per la sua determinazione. Per stabilire, quindi, in concreto se un debito d'imposta sia sorto e quale ne sia l'ammontare, occorre di volta in volta ricercare se i suddetti presupposti siano verificati, quale ne sia la precisa consistenza ed entità, e così pure valutare gli altri elementi prestabiliti per la determinazione della misura dell'obbligazione tributaria. Questa ricerca può essere semplicissima, esaurendosi, dinanzi ad una situazione di fatto non controversa e ad una base imponible facilmente rilevabile, in una mera operazione mentale, consistente nell'applicare il tasso d'imposta alla base, e può invece presentare maggiori o minori difficoltà, richiedendo ora investigazioni di fatto o tecniche complesse.”

³⁰ No direito brasileiro, o estudo da relação obrigacional jurídico-tributária foi objeto de valiosos ensaios teóricos: Falcão (1974), Borges (1984), Ataliba (2006) e Carvalho (1998).

abstrato, da situação fática descrita da norma jurídica,³¹ a partir da ocorrência, em concreto, dos critérios de avaliação e de definição quantitativa do imposto. Essa fenomenologia pode até configurar uma tarefa bastante simples e trivial, esgotando-se diante de alguma situação incontroversa e facilmente detectável, mediante mera operação mental, mas também pode, diversamente, apresentar uma dificuldade em maior ou menor escala, exigindo investigações de fatos ou técnicas complexas.

A fenomenologia do lançamento ecoou fortemente entre os estudiosos brasileiros³², incitando o desenvolvimento e o adensamento de várias formulações teóricas, conforme bem sintetizou Sacha Calmon Navarro Coêlho (2008, p. 750), aclarando os contornos sobre o procedimento tributário como *atos de individualização da norma* (ato administrativo de aplicação da lei), “subsumindo o fato à norma, determinando os contribuintes e quantificando o que devem pagar, isto é, fixando quanto é devido por cada um a título de tributo (o crédito tributário), quando, como, onde e a quem paga.”³³

Aliomar Baleeiro (2010, p. 251) destacou que o lançamento tributário é um ato administrativo de “competência vinculada”,³⁴ de modo que a autoridade administrativa “não goza de qualquer discricionarismo para julgar da conveniência ou oportunidade de praticá-lo”, cometendo crime quando se abstém de lançar.

³¹ Tratando da *relação fiscal*, Braz Teixeira (1962, p. 17-31) descreve a *obrigação fiscal* como o núcleo da *relação jurídica fiscal*, referenciando as principais doutrinas explicativas: I – teoria do austríaco *Von Myrbach-Rheinfeld*, a mais antiga das teorias, partindo do processo administrativo fiscal, que divide a obrigação e a dívida do imposto; II – teoria de Armindo Monteiro, distinguindo seis fases no *processus tributário* (lei fiscal, integração do fato à previsão abstrata, liquidação, crédito de imposto, contribuição em dívida, cobrança coercitiva); III – doutrina da obrigação *ex lege*, de marcante contribuição italiana, pautada nas relações obrigacionais do direito civil; IV – doutrina da eficácia constitutiva da liquidação, que atribui ao Estado um direito potestativo de proceder à liquidação.

³² No Brasil, Eurico Marcos Diniz de Santi (2001, p. 155-156) dedicou-se ao lançamento tributário, mostrando toda a complexidade envolvida no tratamento do instituto, inclusive sob a perspectiva da semiótica e das implicações impostas pela linguagem. Nesse sentido, concluiu que a significação do termo “lançamento” (polissêmico) deve ser precisada em função de cada contexto, definindo-o como “o ato-norma administrativo que apresente estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.”

³³ Impulsionada pela definição legal de lançamento, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, a doutrina brasileira costuma afastar qualquer margem de atuação discricionária no procedimento constitutivo do crédito tributário, qualificando-o como *ato estritamente vinculado*: “O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito passivo ativo nos termos da lei, vale dizer, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da lei, sem margem de discricionamento dentro da qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência ou oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária.” (AMARO, 2010, p. 373-374).

³⁴ Essa postura é também decorrente da ideia de *infalibilidade* (ou *automatismo*) de Alfredo Augusto Becker (2007, p. 322-328), ao sustentar que, diante da ocorrência do fato gerador previsto na hipótese normativa, a incidência é *infalível*: “[...] a incidência da regra jurídica é infalível, porém ocorre somente depois de realizada a hipótese de incidência. A incidência é infalível; o que falha é o respeito às consequências da incidência. As consequências desta incidência são justamente aquelas que estavam preestabelecidas ou prescritas na *regra*.”

As proposições teóricas acerca da relação jurídico-tributária ainda se edificaram, paralelamente, em uma linha doutrinária procedimentalista ou dinâmica, conforme a proposta de Augusto Fantozzi (1968, p. 165),³⁵ que analisou a imposição tributária (*realizzazione del prelievo tributario*) sob duas perspectivas distintas, estática (*statici*) e dinâmica (*dinamici*), demonstrando a complexidade que permeia o fenômeno jurídico da arrecadação e sustentando que o caráter instrumental da relação-jurídico tributária permite uma aplicação concreta do imposto, correspondente à *ratio* estabelecida pelo legislador. Essa especulação *dinâmica* ou *procedimentalista* do fenômeno jurídico-tributário sustenta que o eixo do direito move-se da concepção do “fato impositivo para o procedimento de lançamento” (*hecho imponible al procedimiento de liquidación*), entendendo-se o elo jurídico-tributário como “uma projeção mais ampla do fenômeno tributário, que pode muito bem ser concebida como um ‘procedimento’ ou uma ‘função’, mas cujo dinamismo não deve quebrar a unidade essencial do tributo, pelo menos em uma das suas categorias: o imposto.” (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, 1979, p. 300, tradução nossa).³⁶ A ideia procedimental, justamente, permite a proposta reivindicatória de construção participativa na formação da obrigação tributária.

Também o direito *processual* tributário recebeu um tratamento jurídico autônomo nos meados do século XX, já com inspiração nos escritos de Francesco Carnelutti, consoante se colhe do pensamento de Enrico Allorio (1962, p. 4), ao dedicar a sua obra particularmente ao *Diritto Processuale Tributario*. No premiado ensaio jurídico, tratou de defender a noção unitária de processo tributário (*la conoscenza del diritto processuale come conoscenza unitaria*), postulando um campo de estudo singular e bastante fértil: a execução forçada (*l'esecuzione forzata*), a qual não compreende um ambiente de estudo apenas do processo administrativo, mas também um microcosmo de processo completo.

É importante avivar, notadamente em razão dos objetivos da pesquisa, que a consagração da autonomia do direito tributário não deixou de reverberar as justificativas tradicionalmente utilizadas pela tributação como a *expressão da força de Estado*, apenas

³⁵ Fantozzi (1968, p. 200) ainda destaca a pluralidade de comportamentos, convenientemente previstos no campo do direito tributário, que inviabilizam a construção de um modelo impositivo unitário: “Di fronte a questa pluralità di comportamenti, previsti in campo tributario por evidenti ragioni di opportunità tecnica, l'unica via per tentare la costruzione unitaria del meccanismo attraverso cui si attua il prelievo è quella di classificare le diverse situazioni soggettive in base ai tratti giuridici comuni e di controllare i criteri del loro collegamento. Per fare ciò, constatata l'inutilità della situazione soggettiva generica «potestà d'imposizione», occorre battere in breccia la teoria a questa contrapposta che ravvisa sempre nel presupposto l'origine di un diritto soggettivo di credito dell'ente impositore e nei poteri attribuiti a questo dalla legge soltanto gli strumenti di attuazione di quel diritto.”

³⁶ “[...] una proyección más amplia del fenómeno tributario, que bien puede diseñarse como ‘procedimiento’ o como ‘función’, pero cuyo dinamismo no debe quebrantar la unidad esencial del tributo, al menos en una de sus categorías: el impuesto.”

reformulando, mas sem renegar, a concepção monista e piramidal do poder político. Nesse passo, a expressão primeira do direito tributário autônomo despontou já com uma vocação autoritária, reflexo de um Estado impositivo e alicerçado em uma relação de poder.³⁷

O pensamento vigente na época pode ser bem ilustrado pelos clássicos ensinamentos de Achille Donato Giannini (1937),³⁸ quando destaca uma colocação distinta dos sujeitos integrantes da relação jurídica formada no âmbito do procedimento de lançamento tributário. De um lado, a administração pública, não só como a credora do tributo, “mas como uma autoridade dotada de poderes”; de outro, o contribuinte, “sujeito ao poder de império do corpo público.”³⁹ Essa compreensão associada à gênese do pensamento tributário, remissiva aos primórdios do século XX – em que pese a relevância e função paradigmática na formação do direito tributário autônomo da época, influenciando uma parcela significativa das teorias tributárias do mundo ocidental –, termina cedendo espaço à concepção mais participativa e democrática no paradigma do Estado constitucional de direito, com a virtude de sobrepujar as construções irrefletidas de supremacia da administração fiscal sobre o contribuinte.

É justamente essa postulação, capaz de resguardar aos cidadãos um recinto maior de intervenção no âmbito do procedimento fiscal, que vem ganhando consistência no direito tributário da Europa, atrelada à admissibilidade de uma participação mais ativa do sujeito

³⁷ Alcides Jorge Costa (2008, p. 191) explica que: “Os administrativistas alemães da parte final do século XIX e início do século XX inclinavam-se por uma relação de poder entre o Estado e o contribuinte quando se tratava de cobrança de tributos. Da mesma forma, na Itália houve quem visse na relação tributária uma simples sujeição do contribuinte ao poder do Estado. [...] A reação a essa concepção veio por meio da assimilação da relação Estado-contribuinte à relação obrigacional, conceito haurido no Direito Privado.”

³⁸ Aludindo Achille Donato Giannini (1937, p. 246): “L'elemento caratteristico del procedimento normale di accertamento dell'imposta è quello che ad esso partecipano, in misura più o meno ampia ed in varie forme, tanto l'Amministrazione quanto il contribuente. Diversa, però, è la posizione giuridica dell'una e dell'altro. La prima viene qui in considerazione, non quale creditrice del tributo, ma quale autorità rivestita di poteri; il secondo, quale soggetto alla potestà d'impero dell'ente pubblico. L'autorità amministrativa, quindi, è posta dalla legge in una condizione di supremazia giuridica rispetto al contribuente, giustificata dall'esigenza di pubblico interesse che nessuno sfugga all'adempimento delle sue obbligazioni tributarie, e che l'accertamento sia, per quanto è possibile, adeguato alla reale situazione di fatto. Per questa medesima ragione è soprattutto l'autorità finanziaria quella che dà impulso e dirige il procedimento, affinché esso raggiunga lo scopo, cui è preordinato, della determinazione dell'imposta dovuta dai singoli contribuenti.”

³⁹ Interessante constatar, sem embargo, noutro clássico da doutrina italiana, o afastamento conceitual do direito tributário da necessária ideia de imposição, reconhecendo a possibilidade de *relação concertada*. Para Berliri (1964, p. 30, tradução nossa), analisando a *Ley del Impuesto de timbre*, havia a possibilidade de extrair diversas relações jurídicas distintas: “desde el punto de vista de la fuente de tales relaciones, tres derivan de la ley, una de la voluntad unilateral del contribuyente y una de contrato.” Ainda segundo Berliri (1964, p. 31), o direito tributário pode definir-se como “aquele ramo do direito que estabelece os princípios e as normas relativos ao estabelecimento e à aplicação dos impostos e das taxas, assim como à criação e à observância de alguns limites negativos à liberdade dos particulares, conexos com um imposto, com uma taxa ou com um monopólio estabelecido pelo Estado com o fim de lucros.”

passivo nas questões controversas,⁴⁰ sobretudo naquelas com natureza discricionária, ou na tarefa administrativa de avaliação do tributo.

2.3 AS LINHAS FUNDAMENTAIS DA CONCEPÇÃO *SÓCIO-PERSONALISTA* DA ORDEM FISCAL: A PROPOSTA DE VITOR FAVEIRO

O pensamento de Vitor Faveiro representou um marco para o direito português da segunda metade do século XX,⁴¹ não apenas no campo tributário, mas em toda a teoria do direito, revelando a visão destacada do cientista-humanista⁴² a respeito da compreensão dos direitos, das garantias e dos deveres dos contribuintes.⁴³

Vitor Faveiro relatava, já na década de 1980, a existência de uma *crise do Direito Fiscal*, a qual recebera maior atenção da doutrina somente com o advento da Revolução Industrial, mais acentuadamente a partir da Primeira Guerra Mundial. Para o tratadista português, a abordagem dessa temática demandaria, porém, o enfrentamento de uma outra questão essencial: a *crise do direito em geral*.⁴⁴ Nesse sentido, diante da subversão dos princípios clássicos do direito civil individual por aqueles inspirados em direitos sociais, destacara que as causas gerais da crise do direito, repercutindo no direito tributário, seriam o estado de revolução permanente da época contemporânea (revolução política, econômica,

⁴⁰ Sobre o tema, os dizeres de Enrico Marello (2000, p. 127-128): “L'ammissibilità della partecipazione sarebbe così ricollegata alla vexata quaestio circa la natura discrezionale o meno dell'azione amministrativa nell'accertamento. Per inciso, si deve rilevare l'esistenza di un contrario indirizzo giurisprudenziale, incentrato sulla valorizzazione dell'apporto del privato soprattutto nell'accertamento delle situazioni di fatto: il principio della partecipazione ha un senso quando l'adozione del provvedimento implichi il compimento di valutazioni di natura discrezionale, o almeno l'accertamento di circostanze di fatto suscettibili di vario apprezzamento.”

⁴¹ Destacam-se dentre as principais obras do tributarista português: Vitor Faveiro (1960, 1964, 1984, 1986, 2002, 2004).

⁴² Em um dos seus últimos escritos, Faveiro (2004, p. 15) abordou uma preocupação com a realização do homem-social: “A filosofia contemporânea, por si, num mundo confuso, degradante e de contrastes entre o programa científico e a crise dos valores econômicos, religiosos, intelectuais e ético-cívicos do século ora findo, esforça-se por restaurar e recuperar, nos escombros, os valores universais extraviados e adequados ao progresso da ciência e dos meios que esta põe ao serviço da realização do homem-social.”

⁴³ Antes do desenvolvimento da moderna doutrina constitucional, impulsionada pelo advento dos escritos que ressignificaram os paradigmas do Estado de direito, Faveiro (1960, p. 22) defendia a centralidade do sujeito passivo da relação tributária como um “elemento de grande relevo na demonstração da autonomia do direito fiscal”, sustentando que “o lado passivo da relação jurídica não oferece em todos os casos o mesmo rigor da estrutura do direito privado, no que se refere à personalidade.” O direito privado, ao contrário do direito tributário, teria a virtude de estruturar a personalidade e a suscetibilidade de direito e obrigações entre figuras equivalentes, possuidoras de capacidade e gozo de direitos.

⁴⁴ Nesse sentido, acrescenta Vitor Faveiro (1986, p. 50): “Tomando o conceito de Direito no sentido em que foi constituído nos séculos XVII e XVIII, como fruto do jusnaturalismo e, depois, do jusracionalismo, de que resultou o positivismo jurídico – de direito público e privado – em que se estabelecia, entre o Estado e os cidadãos, uma relação jurídica ligada por um elo de justiça distributiva e mesmo comutativa, pode-se dizer que esta concepção do Direito – a que se pode chamar clássica – logo entrou em crise com a revolução industrial e com a explosão dos problemas sociais.”

social e tecnológica); o gigantismo do Estado e a preeminência do direito público; os efeitos do partidarismo político e das alternâncias de poder (FAVEIRO, 1986, p. 53-63).

Toda a ciência jurídica, com base nos escritos de Vitor Faveiro (1984, p. 13-14), “começa pelo reconhecimento de que o homem é, por sua natureza, um ser social”, de modo que “a realização do homem, não apenas no campo biológico, mas também no campo social, depende de ação constante, projetada no mundo das relações humanas.” É nessa linha que apresenta o conceito de “direito” como “a primeira realização positiva da organização dos homens em sociedade política.”

Faveiro abordou a complexa problemática tributária na transição do século XX, sustentando a necessidade de construção de uma *nova ordem* capaz de lidar com a fiscalidade contemporânea, com um enfoque na *pessoa humana*, o que corporificou a sua obra mais icônica: *O Estatuto do Contribuinte*.⁴⁵ Nela, o raciocínio desenvolvido consiste em propor um modelo a partir da estrutura *sócio-personalista* da tributação (FAVEIRO, 2002, p. 127 e ss.), que coloca o contribuinte em uma condição de *elemento-gênese* do sistema tributário. Nesse sentido, o debate a respeito da tributação no Estado de direito pressupõe uma redefinição do lugar do tributo no sistema jurídico, sob uma dimensão mais humana e substancial, capaz de alavancar o financiamento do Estado inclusivo.

Em sua obra, Faveiro (1984, p. 17) destacou as incongruências e as vicissitudes da realidade tributária, observando que as contingências da formação de qualquer sociedade contemporânea, apesar da disciplina jurídica, são sempre repletas de paradoxos, imprecisões, contradições e insuficiências, quer na condição de instituição organizada em um campo estrutural, quer como um elemento da cultura e da mentalidade humana, quer ainda como o objeto da preocupação das ciências humanas.

O imposto é retratado nos escritos de Vitor Faveiro (1964, p. 50) como “realidade humana”, sob a advertência de que existe um elemento da maior importância, que, muito embora tenha sempre sido considerado por parte das ciências que sustentam o imposto como *objeto*, “nem sempre foi tomado na sua plenitude e na integralidade de sua constituição e, pelo

⁴⁵ A ideia de “Estatuto do Contribuinte” foi também acolhida por Lobo Torres (2005, p. 32-33), ao defender que “pode levar ao melhor relacionamento entre a fazenda pública e o sujeito passivo, conduzindo não só a fortalecer os direitos do cidadão-contribuinte como também a lhe aprimorar as virtudes cívicas e lhe inibir a síndrome da evasão. Por outro lado, serve para ‘desdramatizar’ os tributos, coarctando a violência do fisco, e para exigir das autoridades fiscais as condutas pautadas na moralidade administrativa.” Perfilhando posicionamento convergente: Carrazza (2010a, p. 443 e ss.). Também a moderna teoria constitucionalista brasileira vem sustentando a existência de um conjunto de direitos e garantias que dão forma ao “Estatuto Constitucional do Contribuinte”, já radicados em precedentes da Corte Constitucional, acenando com simpatia, não obstante, para as iniciativas que venham a contribuir para a efetivação dos direitos fundamentais (MENDES; BRANCO, 2019, p. 1574-1576).

contrário, só em ângulos parcelares e de reduzida amplitude tem sido objecto de consideração: o homem.” O ser humano compõe a essência da sua obra.

Faveiro caminhou na contramão de seu tempo. Durante vários anos, a doutrina do direito tributário tratou de desenvolver os seus pressupostos, institutos e demais conceitos estruturantes ao entorno *do imposto* como elemento centralizado e principal, praticamente venerado como instrumento típico da manifestação do poder.⁴⁶ Mesmo sobre esse terreno minado,⁴⁷ o jurista conquistou o mérito de guinar o foco da fiscalidade para uma perspectiva mais humanística, alavancada pelo arquétipo jurídico-normativo pós-positivista do Estado constitucional de direito, comprometido com o reconhecimento da normatividade forte dos princípios e com o respeito aos direitos e garantias fundamentais, que passaram a tutelar o contribuinte sob o protagonismo crescente do axioma da dignidade da pessoa humana.

Convém sublinhar que a tradição eminentemente formalista do direito tributário sempre tratou de excluir da acepção jurídica da tributação as razões, os fundamentos e os motivos do tributo, porque constituíam elementos extrajurídicos. É evidente, contudo, como apontava Geraldo Ataliba (1975, p. 14), que as diversas transformações observadas nos ordenamentos tributários positivados, assim como nas suas respectivas Ciências, sempre puderam ser bem analisadas, e até mesmo explicadas, pelas distintas Escolas filosóficas do direito. A hermenêutica do direito material e do direito processual tributário, tomada como conjunto de bases conceituais, de ações e de procedimentos que devem ser conhecidos pelo sujeito cognoscente na busca do sentido da norma jurídica, nem sempre trilhou caminhos uniformes ao longo da história, sendo possível identificar diferentes influências e reflexos na construção e consolidação do direito tributário contemporâneo.

Para Faveiro (1964), a concepção de justiça retrata um predicado indissociável da própria qualidade humana,⁴⁸ carecendo, todavia, em seus pormenores, de uma legitimação social. Nesse sentido, portanto, o direito é uma necessidade da justiça, que necessita do Estado para a sua exteriorização formal, aplicação e garantia. Trata-se de uma ideia que remeta à *lei natural* de Montesquieu (1996, p. 13-14), ao proclamar que antes de todas as leis estão as leis

⁴⁶ Lembre-se que Geraldo Ataliba (2006, p. 34-37), um dos mais célebres tributaristas brasileiros, afirmou que o tributo é o “instituto nuclear direito tributário”, sendo que o conceito de tributo é “o centro da construção sistemática que se designa por direito tributário.”

⁴⁷ A linha humanista de Vitor Faveiro (2002, p. 226) não olvidava o reconhecimento da obrigação ético-social de contribuir, inata e inerente também à qualidade de pessoa humana: “Sem o que a sociedade não pode subsistir nem realizar os seus fins; e sem o que a pessoa humana não pode realizar-se como homem em termos integrais.”

⁴⁸ De acordo com Faveiro (1964, p. 67): “A Justiça, pois, além do princípio inerente à qualidade de pessoa humana *strictu sensu*, é uma exigência da vida de relações, tanto no que respeita ao comportamento directo das pessoas entre si, como no que se refere à disciplina da fruição dos bens da natureza, ou seja à legitimação da exclusividade do património pessoal.”

da natureza, porquanto “derivam unicamente da constituição do nosso ser”, sustentando, em paralelo, que “deve-se considerar um homem antes do estabelecimento das sociedades.” E, nesse sentido, “a paz seria a primeira lei natural.”

Em constante interlocução com os filósofos da humanidade, o conjunto da obra de Faveiro (1964, p. 70-73) traz diversos simbolismos, aduzindo, por exemplo, não ser raro defrontar com a expressão corrente que costuma definir o valor da justiça como “dar a cada um aquilo que lhe pertence”. Não obstante, revela um nítido pragmatismo ao reconhecer que se trata de um ideal difícil, já que as relações humanas são tendencialmente contraditórias, na medida em que a razão, o desejo, a cobiça e a força “são faculdades que os seres humanos nunca conseguiram harmonizar entre si a não ser à custa de sacrifícios ou do abandono, até, de posições consideradas indiscutíveis ou indestrutíveis em face dos princípios.”

O pensamento de Vitor Faveiro comunga, malgrado as ressalvas, com a percepção do imposto como um instrumento adequado para a realização do *bem comum*,⁴⁹ postulando uma reforma na mentalidade da administração tributária, a ser compreendida como a fiel condutora de um sistema tributário mais justo, funcional e consciente do papel que lhe é verdadeiramente entregue pelo cidadão-contribuinte. Por essa razão, as finalidades do Estado só se justificam enquanto dirigidas fundamentalmente às pessoas destinatárias das normas jurídicas de proteção e imposição, ou seja, de direitos e deveres.⁵⁰

A linha cognitiva de Vitor Faveiro faz-se refletir em pensadores da atualidade, a exemplo de Diogo Leite de Campos (2006, p. 50), ao postular o *estatuto jurídico da pessoa*, ponderando que “a pessoa é anterior a todos os outros, à sociedade e ao Estado, e exige respeito do que é ‘em si mesma’”, porque a personalidade afirma um estatuto jurídico, constituído por um núcleo de direitos fundamentais (naturais), impondo-o a todos os outros.⁵¹

⁴⁹ Segundo Vitor Faveiro (1964, p. 115 e ss.), a ideia de *bem-comum* que justifica o imposto é relativamente abstrata e sem grande rigor, sendo esse um espaço em que se encaixa, em derradeira análise, absolutamente todo o complexo de fins do Estado, como a *segurança*, enquanto uma manutenção de ordem e garantia objetivando a paz; a *administração*, como a ação plural dos órgãos de Estado conduzindo a satisfação dos interesses coletivos e promoção dos meios para a realização plena dos fins sociais; e a *justiça*, como um critério de equilíbrio, equidade e tratamento legítimo e justo de todos (plano político-legislativo), mas também como objeto e conteúdo da própria legislação (plano executivo-obrigacional).

⁵⁰ Para Faveiro (1964, p. 255): “Se, na vida coletiva, o Estado é alguma coisa mais do que o somatório dos interesses individuais dos cidadãos, não é menos verdade que esta fórmula de personalização do governo dos povos só extrai a sua própria razão de ser e fundamentada a sua natureza e estrutura na existência do Homem como pessoa, portador legítimo de interesses dignos de tutela, como sujeitos de direitos, como ser superior em sentidos, em vontade dirigível e razão esclarecida, como fonte de energias, capaz e devedora de uma acção coordenada para a realização máxima do bem comum.”

⁵¹ Ainda segundo Diogo Leite de Campos (2006, p. 12), “A obrigação política consentida pelos membros de um sistema político deve ser absoluta num regime saudável, mas está ligada à fé dos cidadãos nos valores fundamentais do sistema. Está ameaçada, e com ela todo o regime político, desde que essa fé, esse lealismo percam a sua intensidade e a sua universalidade.”

Também diante desse panorama, a doutrina lusitana tem pleiteado e proposto a construção de uma *teoria política do tributo*, postulando um enfrentamento dos problemas relacionados à constitucionalização dos direitos, a partir de uma discussão das suas bases jurídico-filosóficas e dos movimentos migratórios que conduzem as perspectivas históricas de justificação dos direitos e dos deveres dos indivíduos coletivamente considerados. A esse respeito, especialmente, João Ricardo Catarino (2009, p. 221) anota que “o sujeito passivo a quem a ordem jurídica personifica, a pessoa singular, constitui um elemento central da relação tributária.” E prossegue: “Sem sujeitos não faz sentido falar em direitos e estes, quando a sua natureza permite que sejam postos na condição de acéfalos, vivem uma condição transitória: ou se extinguem ou são encabeçados por um sujeito de direito.”

Na órbita do direito fiscal brasileiro, surgiram reverberações de um direito tributário (do) cidadão. Renato Lopes Becho (2009, p. 342) delineou que o declínio do juspositivismo encerrou o período dos governos exclusivamente *das leis*, reascendendo a noção do governo *para os homens*, em especial a partir do renascimento da teoria dos valores e da essencialidade do indivíduo na ordem social.⁵² Nessa perspectiva, o texto constitucional coloca-se em um patamar sobranceiro e guardião dos direitos que o seu próprio nome define: *fundamentais*. Trata-se de uma reaproximação entre o Estado e a sociedade, que se fortalece no sentido de recolocar o cidadão no foco principal do direito tributário.

A conjectura de um Estado constitucional inclusivo, que erige a integralidade dos indivíduos ao status de beneficiários do conjunto de promessas emancipatórias consagradas pelo texto materialmente positivado, afigura-se um compromisso inarredável e indelével de toda a sociedade para o sustento do aparelhamento estatal. Como adverte Marciano Buffon (2009, p. 100), a concepção contemporânea de cidadania não pode só autorizar a existência de cidadãos que reivindicam o máximo dos direitos, mas que, em via contrária e de modo pouco altruísta, neguem o sustento da máquina pública com a necessária parcela dos seus esforços.

Essa proposta de *personalização do direito* vem encontrando ressonância, cada vez maior, em diferentes campos do conhecimento jurídico, num caminho que conduz, no ramo tributário, a reconhecer que a tributação não constitui um fim em si próprio.

⁵² No Brasil, Sacha Calmon N. Coêlho (2008) pode também ser situado como pensador do direito tributário seguidor de uma orientação jusnaturalista.

2.4 O ESTADO FISCAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: O CONTRIBUTO DE JOSÉ CASALTA NABAIS

A obra de Casalta Nabais (2004, 2005, 2008, 2015) notabilizou-se por abordar a questão da tributação sob a perspectiva dos *deveres fundamentais*, destacando, em premissa, com um denso aporte na doutrina germânica, que se revela uma temática reconhecidamente esquecida⁵³ no âmbito da doutrina de índole constitucional contemporânea.

Com o advento das Constituições europeias promulgadas no pós-Segunda Guerra Mundial (Constituição italiana de 1947 e alemã de 1949; e, pouco mais tarde, Constituição portuguesa de 1976 e espanhola de 1978), a problemática dos *deveres* individuais ficou à sombra,⁵⁴ em razão das preocupações, única e tão somente, com os *direitos fundamentais*. Os *deveres fundamentais*, de alguma maneira, permaneceram “estranhos à própria consciência constitucional”,⁵⁵ muito embora esse desprezo não tenha impedido, de fato, várias previsões, expressas ou implícitas, ao longo dos aludidos textos constitucionais, de diversos e numerosos *deveres* e obrigações (NABAIS, 2004, p. 22).

Casalta Nabais (2004, p. 28) aduz que a temática dos *deveres fundamentais* tem sido suscetível, historicamente, de análises por duas posições opostas: integrados e esgotados na

⁵³ Tratando da proposta de um Estado fiscal suportável dentro da perspectiva dos *deveres fundamentais*, Casalta Nabais (2005, p. 9-10) invoca a face oculta dos *direitos fundamentais*: “Estou seguro de que o objeto, que escolhi para esta minha exposição, não está na moda nos tempos que correm. A bem dizer, não está na moda há muito tempo. Pois a linguagem politicamente correta deste tempo, que é o nosso, não ousa falar senão de liberdade e dos direitos que a concretiza. Compreende-se assim que a outra face, face oculta da liberdade e dos direitos, que o mesmo é dizer da responsabilidade e dos *deveres* que a materializam, não seja bem-vindo ao discurso social e político nem à retórica jurídica. E todavia, eu proponho-me falar-vos dos *deveres* e dos custos dos direitos.”

⁵⁴ Sancho Izquierdo (1944, p. 374-375) já destacava, na década de 1940, a *coetaneidad y correlatividad del Derecho subjetivo y el deber jurídico e a común origen de ambos*: “Se ha discutido mucho acerca de la procedencia del derecho al deber viceversa; más como sin deber correlativo no puede darse el derecho y sin derecho en otra persona no existe el deber jurídico, fácilmente se comprende que ambos términos tienen que ser también coetáneos. Que a todo derecho subjetivo corresponde un deber es evidente, pues sin él el derecho sería ilusorio. También es claro para nosotros que a todo deber jurídico corresponda un derecho en otra persona, pues si no, ese deber no sería jurídico, ya que la relación que el tal deber entraña es una relación de justicia y ésta tiene como propiedad esencial suya la ‘alteridad’. El acto u omisión que el deber jurídico exige de nosotros es debido a otro que, consiguientemente, tiene el derecho a exigirlo.”

⁵⁵ Expressão superlativa do desprezo pelos *deveres fundamentais*, segundo Casalta Nabais (2004, p. 17-18), “é-nos fornecida pela Grundgesetz da República Federal da Alemanha que, ao não empregar uma única vez sequer ao longo de todo o seu texto o termo *dever fundamental*, revela alguma peculiaridade e mesmo um evidente radicalismo bem compreensível nesse *tempus aedificandi*, em que, reagindo contra o nacional-socialismo e vincando bem o caráter provisório e transitório da Lei Fundamental, se regressou ao entendimento da época das declarações revolucionárias de direitos do homem e do cidadão, que não conheciam outros *deveres* senão os correlativos dos direitos que acompanharam o homem na sua passagem do estado de natureza para o estado civil.”

questão dos direitos fundamentais ou então como mera expressão da soberania do Estado.⁵⁶ Defende, contudo, um conceito para os deveres fundamentais como uma categoria jurídica autônoma, na condição de “categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados nos direitos fundamentais.” (NABAIS, 2004, p. 37-38, 2005, p. 14-15).⁵⁷ Em breve suma, por detrás de um conjunto de deveres fundamentais reside um Estado entendido como uma organização e um valor em função da pessoa humana: “um estado, no fim das contas, instrumento de realização da eminente dignidade humana.” (NABAIS, 2004, p. 60).

Para além dessa ideia, destaca que os deveres fundamentais possuem uma razão de ser lógica e jurídica (NABAIS, 2005, p. 15-16). Num primeiro sentido, constituem a “expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana.” Noutro, o fundamento jurídico “reside na constituição, ou talvez melhor, na sua previsão constitucional.”⁵⁸

Como corolário natural da sua proposição, Casalta Nabais (2004, p. 101, 109-111) enfatiza que “todos os direitos têm custos públicos”, precisamente “porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual.”⁵⁹ São, portanto, deveres da comunidade e dos membros que a

⁵⁶ Sobre a categorização dos deveres, Casalta Nabais (2004, p. 35-36) ainda destaca: “Por um lado, eles são uma categoria jurídica e não uma categoria ético-estadual, se bem que uma boa parte deles apareça historicamente associada à ética republicana desencadeada sobretudo pela própria Revolução Francesa. Trata-se assim de deveres jurídicos e não da soma dos pressupostos éticos da vigência da própria constituição ou de meros deveres morais, o que naturalmente não impede que, para além de deveres jurídico-constitucionais, eles continuem a ser o que, por via de regra, já eram antes da sua integração no direito (e portanto na constituição), deveres morais. Por outro lado, os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, ne um aspecto – o aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado dos direitos fundamentais.”

⁵⁷ Ainda sobre os deveres fundamentais, José Carlos Vieira de Andrade (2017b, p. 149) complementa: “A concepção dos deveres fundamentais é geralmente apresentada em conexão com a dimensão objetiva dos direitos fundamentais, por se entender estarem em causa em abos os casos a moderação, a correção ou a superação das teses emancipatórias do liberalismo individualista, quer para defesa da democracia, promovendo a participação ativa dos cidadãos na vida pública, quer a favor de um empenho solidário de todos na transformação das estruturas sociais. A concepção dos direitos fundamentais como poderes individuais contra o Estado não seria, de facto, suficiente nem adequada para exprimir juridicamente as relações entre os cidadãos e os poderes públicos: àqueles não caberiam apenas direitos nem a estes meros deveres.”

⁵⁸ Interessante perceber, não obstante, que Nabais (2004, p. 81, 93) reconhece que os deveres fundamentais estão interligados à figura dos direitos fundamentais, “mas não integrados nela.” Nesse sentido, aliás, “os deveres fundamentais, ao contrário do que é ou pode ser para os direitos, obedecem ao princípio da tipicidade. O que não quer dizer que tenham que estar expressamente previstos na constituição.”

⁵⁹ Com efeito, mesmo os clássicos direitos e liberdades, os direitos negativos, “são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua proteção pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros.” (NABAIS, 2005, p. 21-22).

integram (os cidadãos), encontrando como destinatários todo um conjunto de atores sociais, cidadãos ou não, individuais ou coletivos, nacionais ou estrangeiros.

É importante sublinhar que os tributos não são a *escolha* de certa sociedade; ao contrário, são a *consequência*. A decisão mais elementar de qualquer coletividade não reside no quanto de tributo se pretende *pagar*, mas quais as despesas que se admite *suportar*. As despesas costumam representar as escolhas socialmente fáceis e agradáveis, enquanto os tributos refletem os desdobramentos desagradáveis⁶⁰. Porém, é a escolha das despesas, essencialmente, que sugere o volume dos tributos. E isso não se pode esquecer.

Por detrás dessa lógica, há um claro componente ético, como ilustrado por Paulo Marques (2011) ao abordar a temática do *elogio do imposto*. O dever fundamental de pagar tributos, compreendido no conceito de cidadania fiscal, tem incutida a ideia, de certa forma verdadeira, de que o contribuinte cumpridor da obrigação fiscal é *vítima* do incumprimento fiscal. Nesse sentido, destaca “uma grave e perturbadora disfunção social, inibindo o Estado da realização das suas tarefas fundamentais e o setor privado da dinamização da economia e do emprego.” (MARQUES, 2011, p. 82).⁶¹ Uma linha de pensamento que remete à famosa declaração do *justice* norte-americano Oliver W. Holmes, ainda no século XIX, ao afirmar: “gosto de pagar impostos, pois com eles compro civilização.” (NOGUEIRA, 1995, p. 124).

O pensamento de Casalta Nabais (1990) alinha-se com ideais reducionistas para o Estado inflado e incapacitado para oferecer respostas aos problemas socioeconômicos, algo indiretamente revelado pelo tratadista português ao sustentar a possibilidade jurídica dos *contratos fiscais* nos meados da década de 1990, quando era muito mais intensa a mística fortemente sacralizada sobre a legalidade. Nesse estudo, com relevância destacada no bojo da presente pesquisa, José Casalta Nabais (1994, p. 22-48) defendeu a viabilidade jurídica dos contratos fiscais, partindo de analisar a gênese do direito fiscal como um ramo especial do direito administrativo, de modo a destacar as principais motivações que levaram as doutrinas do passado a defenderem teorias negacionistas para os contratos administrativos, associadas sobretudo às ideias de desigualdade entre as partes, de ausência da autonomia da vontade, de incompatibilidade com as exigências do postulado da legalidade, de rigidez do contrato e de

⁶⁰ No Brasil, Joacir Sevegnani (2009) abordou o problema da resistência aos tributos, propondo um modelo inovador para as relações tributárias, alicerçado na participação efetiva da sociedade nas atividades inerentes à fiscalidade. Nessa linha, sugere uma compreensão dos direitos e deveres como balizamentos norteadores das relações sociais, implicando um entendimento dos tributos não apenas como obrigação legal, mas igualmente como um dever solidário de contribuir.

⁶¹ Sustenta Marques (2011, p. 257), ainda, que o Estado de direito exerce o papel de *farol da cidadania*, ou seja, um Estado-Pedagogo: “O Fisco tem igualmente uma importante acção pedagógica e preventiva no procedimento de inspecção tributária [...]”.

mutabilidade do interesse público. O posicionamento visionário de Nabais propunha que o alargamento do direito administrativo, expandido profundamente nos últimos anos, conduzira a uma mutação do entendimento doutrinal, de maneira a promover: um franco e progressivo afastamento dos contratos administrativos em relação ao princípio da tipicidade; a admissão de uma maior atuação da administração nos vastos e complexos domínios socioeconômicos; o avanço da fenomenologia da *descentração* administrativa; a possibilidade de uma maior atuação da administração nos limitados domínios da polícia administrativa e do direito fiscal; e, finalmente, o surgimento de um elo entre o Estado e a sociedade própria do Estado social contemporâneo (NABAIS, 1994, p. 54-64).

Colocados esses parênteses, Casalta Nabais (2004, 2005) propõe a ressignificação do Estado fiscal,⁶² subjacente ao Estado escorado na ideia de liberdade, alicerçado num preço moderado. Nesse sentido, postula “um estado predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos *unilaterais* (impostos), mas em tributos *bilaterais* (que, embora possam apresentar diversa fisionomia, se reconduzem à figura das taxas.” (NABAIS, 2005, p. 48, 2004, p. 198-199). Essa ideia de liberdade fiscal, em termos mais estritos, é também explorada por Alberto Xavier, ao sustentar uma liberdade de conduta dos contribuintes em matéria tributária, “em torno da questão de saber quais os respectivos limites jurídicos e quais as consequências do seu eventual excesso.” (XAVIER, 1982, p. 17).

A proposta de um conceito marcante de *cidadania fiscal*⁶³ é outro aspecto fulcral na obra de Casalta Nabais, designando que todos devem suportar o Estado, quer dizer, todos necessitam deter a qualidade de “destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva”,⁶⁴ impondo, como resultado, um Estado suportável, ou seja, cujo sistema fiscal se encontre balizado⁶⁵ por estritos limites jurídico-constitucionais (NABAIS, 2005, p. 57). É a partir desses pressupostos, justamente, que eleva

⁶² Para Casalta Nabais (2005, p. 24), “[...] olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um Estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro.”

⁶³ Segundo Ricardo Lobo Torres (2005, p. 36), em convergência, reconhecendo que o tema é questão que envolve a moral e o direito, é possível acrescentar que “a cidadania fiscal tem dimensão bilateral, eis que, envolvendo os direitos fundamentais, os políticos, os sociais e econômicos e os difusos, compreende também os deveres correspondentes.”

⁶⁴ Na mesma linha de pensamento, Lobo Torres (2011, p. 375) apresenta a definição do *tributo* como “dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.”

⁶⁵ Saldanha Sanches (2007, p. 116, 252) enfatiza, nesse particular, a relação dialética do direito e dever fiscal, destacando o direito de “não pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição.” Sustenta que: “A condição de pagador de imposto não contém apenas deveres, contém também direitos, *maxime*, o direito de acção judicial em caso de lesão.”

uma crítica ao fenômeno da crescente “privatização da administração fiscal”, representada pelo avanço das obrigações que recaem sobre os sujeitos passivos da relação tributária em relação às atividades de lançamento (liquidação) e cobrança (NABAIS, 2015, p. 326-332).⁶⁶

O pensamento do Casalta Nabais contribui para o enfrentamento das problemáticas que estão na ordem do dia. Recentemente, já na virada do século XXI, novas questões têm solapado a essência dos Estados de direito e a sua configuração inclusiva, especialmente fenômenos acentuados como os da globalização econômica, da internacionalização e da integração, que acabaram descortinando novas e complexas dificuldades que precisam ser encaradas pelos sistemas fiscais, notadamente com relação à carga tributária. Percebe-se nos dias atuais que as indagações a respeito dos *limites máximos* de arrecadação, por exemplo, estão migrando para o debate dos seus *limites mínimos*.⁶⁷ A justiça dos sistemas tributários necessita, pois, reencontrar os seus fundamentos materiais e adjetivos.

A ciência política demonstra que o mundo do direito é um universo de crises e problemas constantes, somente sendo possível aceder ao todo do direito por meio de uma dialética debruçada em princípios, a exemplo daquilo que faziam os romanos. Segundo José Adelino Maltez (1996), é precisamente na admissão dos *princípios universais* como *preceitos* que se encontra a dialética interna da justiça, traduzida em uma “constante e perpétua vontade de dar a cada um o seu direito.”⁶⁸

⁶⁶ O problema é também percebido e destacado por Torres (2011, p. 322): “Esse dever de informar vem crescendo extraordinariamente nos últimos anos, gerando o aumento dos gastos administrativos das empresas; suas causas são a crescente utilização do mecanismo da substituição tributária, a tendência à criação de impostos não-declaratórios e a necessidade de se obterem dados econômicos para a partilha do produto da arrecadação entre os entes públicos.” Saldanha Sanches (2007, p. 247) vai além e destaca: “Começam a surgir em conexão com as obrigações principais mesmo quanto prevalece a atividade pública. Mais: em certos casos, elas constituem as únicas obrigações do sujeito passivo.” Por sua vez, Catarino (2013, p. 265-285) ainda anota: “A expansão e complexibilização dos sistemas tributários acirrou a vertente técnica ou de execução material da fiscalidade, tirando o fôlego de questões relativas à cidadania e, conseqüentemente, repercutindo no problema do consentimento e das garantias dos cidadãos-contribuintes.”

⁶⁷ Com efeito, analisando a reforma tributária no século XXI, Nabais (2008, p. 84 e ss.) observa: “Vejam como as coisas mudaram. Agora é o problema do *limite inferior da tributação*, que a concorrência fiscal entre os estados está a colocar. Efectivamente, cada estado, para atrair as empresas estrangeiras, os investimentos estrangeiros, oferece cada vez mais uma tributação atractiva, uma tributação portanto menor. Temos assim uma competitividade, uma concorrência entre sistemas fiscais que leva os estados a reduzir sobretudo a tributação das empresas. Assim, ao contrário do que sucedeu até o fim do século XX, em que o problema fiscal era o do excessivo pelo dos impostos, da excessiva carga fiscal, ou seja, e do *limite superior* da tributação, agora começa a encarar-se a hipótese inversa, a da eventual insuficiência de receitas fiscais para o estado poder desempenhar as suas funções, sejam as funções do estado *tout court*, sejam sobretudo as funções mais exigentes do estado social.”

⁶⁸ Segundo Maltez (1996, p. 52-54), “não vale a pena proclamarmos um tempo de *crise*, enquanto tempo de decadência, para voltarmos a qualquer época teológico-científica, capaz de estabelecer o *pensamento único* de um *fim da história*, porque qualquer tempo será sempre de crise, de sucessivas decisões pessoais, sem o apocalíptico de um qualquer fim. Porque a uma ordem complexa sucede sempre uma nova ordem ainda mais complexa, com novos sinais de divergências e novos sinais de convergência, isto é, com novos desafios, apelando para uma mais intensa harmonia.”

Portanto, o Estado de direito da atualidade necessita de uma incursão reflexiva, impulsionada pela consolidação da cidadania fiscal, consagrada não apenas de direitos a serem satisfeitos, mas também, e sobretudo, capaz de reconhecer o significado dos deveres fundamentais do cidadão, inclusive no âmbito da fiscalidade. Em outras palavras, o Estado fiscal moderado, conectado com a realidade interna e exterior, consagrador de uma tributação legitimada e consentida pelos cidadãos, em seus aspectos substantivos e adjetivos, de forma a incentivar a concepção de tributação como um indeclinável compromisso de cidadania, cujo cumprimento a todos deveria honrar.

2.5 A LIBERDADE COMO JUSTIFICATIVA DA TRIBUTAÇÃO E O PROCESSO TRIBUTÁRIO EQUITATIVO: A CONTRIBUIÇÃO DE RICARDO LOBO TORRES

Os ensinamentos de Ricardo Lobo Torres⁶⁹ representaram uma escola para o direito financeiro e tributário brasileiro, consagrando a notável concepção do tributo como *preço da liberdade*.⁷⁰ O conjunto da sua obra propugna um modelo teórico protetivo dos direitos fundamentais dos contribuintes, sem desprezar, entretanto, uma reverência ao patrimônio público e à ação legítima desempenhada pelo Estado,⁷¹ sempre vigilante à abordagem do pensamento fiscal incorporada ao âmbito da filosofia.

Em seu escrito fundamental, Lobo Torres descreve a evolução do Estado moderno, que tem apresentado em suas formatações, além de aspectos políticos e econômicos, também uma *dimensão financeira*, o denominado *Estado financeiro*,⁷² relacionado ao exercício das atividades conectadas com as *finanças públicas*.

⁶⁹ A opção da pesquisa pela obra de Ricardo Lobo Torres como teoria de base decorre do peculiar tratamento conferido pelo jurista às questões humanísticas da tributação, alcançando um papel de evidente destaque no cenário doutrinário brasileiro. Para além disso, o resgate do pensamento de Lobo Torres representa um legítimo reconhecimento ao inestimável valor do seu legado científico.

⁷⁰ As percepções acerca da ideia de *liberdade* marcam toda a obra de Ricardo Lobo Torres: Torres (1989, 1991, 2005, 2008b, 2011).

⁷¹ Sem ignorar uma série de privilégios processuais da administração tributária (TORRES, 2011, p. 352).

⁷² Ricardo Lobo Torres (1991, p. 1) explica que o Estado financeiro se desenvolve desde o feneçimento da estrutura do feudalismo até os dias atuais: “a) o Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII; b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII); c) o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e liberalismo; d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel subalterno.”

É justamente a partir de uma perspectiva das expressões do Estado financeiro (*Patrimonial, de Polícia, Fiscal e Socialista*) que Ricardo L. Torres enfrenta o *problema da liberdade* e suas relações com os tributos. Nesse sentido, destaca que o tributo e a liberdade sempre caminharam juntos no decorrer da evolução do Estado financeiro, “pelo que se pode cogitar de uma *liberdade fiscal*: o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*.” Remata constatando que o tributo “constitui o *preço da liberdade*, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado e pode implicar na opressão da liberdade, se não contiver a legalidade.” (TORRES, 1991, p. 2-3).

A gênese do Estado patrimonial agasalha um conjunto de realidades sociais distintas (políticas, econômicas, religiosas etc.), encontrando a sua principal dimensão no patrimonialismo financeiro, ou seja, “em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe.” (TORRES, 1991, p. 13-14). No patrimonialismo, a atributo mais importante da fiscalidade consiste no aspecto de o tributo não ingressar na esfera da publicidade, sendo privadamente apropriado pelo monarca (TORRES, 1991, p. 17). A concepção da liberdade remete à *liberdade estamental* ou *corporativa* (TORRES, 2005, p. 1), preservando os privilégios do clero e da nobreza. O tributo, por seu turno, somente era vocacionado a libertar o homem das suas obrigações militares, desempenhando, em paralelo, um papel de manter o relativo distanciamento entre os indivíduos e o Estado, “na medida em que a prestação fiscal substitui os deveres pessoais e alivia as proibições jurídicas.”⁷³

O Estado de *polícia*⁷⁴ antecedeu o Estado de direito pelas voltas do século XVIII, referenciando um modelo intervencionista, modernizador, centralizador e paternalista, cuja aparência política é um *absolutismo esclarecido* ou *despotismo iluminado*. Com relação à justiça fiscal, o tributo deixa de ser esporádico e destinado a atender apenas às necessidades públicas, passando também a exercer uma função extrafiscal, apoiado em uma ideia de *razão de Estado*.⁷⁵ O Iluminismo rompe a simbiose existente entre a filosofia e a teologia, porém o poder tributário nas mãos do soberano não consegue se desvencilhar completamente da fiscalidade periférica da Igreja e da nobreza (TORRES, 1991, p. 75). O imposto transforma a sua percepção: “de *opressão da liberdade a preço da liberdade*”, na medida em que afiança uma conquista da riqueza e da felicidade, da liberdade de trabalho e do incentivo ao lucro no

⁷³ No Estado patrimonial, como destaca Lobo Torres (1991, p. 37 e ss.), os reis eram ricos e o povo era pobre. Em paralelo à proibição do luxo e da usura, os pobres não estavam imunes à tributação injusta e com função confiscatória.

⁷⁴ O termo *Polícia* é derivação do conceito alemão *Polizei*, no sentido de garantia à ordem e segurança, e administração do bem-estar e felicidade dos súditos e do Estado (TORRES, 1991, p. 52).

⁷⁵ Para Torres (1991, p. 51-53, 64), a conquista e a garantia da liberdade e da felicidade se fundamentavam na *Razão de Estado*, que coincide com a própria racionalidade das leis deduzidas do Direito Natural.

comércio (TORRES, 1991, p. 83), ou seja, “uma liberdade do povo ou da burguesia ascendente.” (TORRES, 1991, p. 2).

O Estado fiscal desponta a partir da estruturação capitalista e do liberalismo político e financeiro, caracterizando-se por empréstimos autorizados e garantidos pelo legislativo, mas igualmente pelos tributos, qualificados como ingressos originários do trabalho e do patrimônio dos contribuintes. O tributo constitui o *preço da liberdade* porque incide sobre as vantagens auferidas pelos cidadãos com base na livre iniciativa (comércio, indústria e serviços), reclamando, ainda em nome da liberdade e da preservação da propriedade privada, uma necessária limitação, que se veio a alcançar com o constitucionalismo e as declarações de direitos.⁷⁶ A justiça fiscal sofre uma modificação profunda, alicerçada em aspirações liberais do início do século XIX, passando os tributos a serem cobrados permanentemente e com base na capacidade contributiva (TORRES, 1991, p. 97-98). A concepção de igualdade em sentido formal, assegurada pela *legalidade*, ofereceu um pano de fundo para o *contrato social*, que conduziu à centralização do poder fiscal e da publicização dos tributos (TORRES, 1991, p. 120). O Estado liberal consolida, enfim, a ideia de que o tributo é o *preço da liberdade* (TORRES, 1991, p. 138).

A obra de Lobo Torres (1989, p. 49) revela um pensador humanístico,⁷⁷ expondo abertamente a sua essência na teoria do *mínimo existencial*,⁷⁸ ao sustentar que “sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais da liberdade.”⁷⁹ Assim, “não se cobrará qualquer tributo que possa ofender a

⁷⁶ No Estado Fiscal afirma-se a *liberdade individual*: reserva-se pelo contrato social um *mínimo de liberdade* intocável pelo imposto, garantido através dos mecanismos das imunidades e dos privilégios, que se transferem do clero e da nobreza para o cidadão; permite-se que o Estado exerça o poder tributário sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, adquirindo tal imposição a característica de *preço da liberdade* (TORRES, 1991, p. 109).

⁷⁷ Segundo observação de Torres (2005, p. 180), “o direito às condições mínimas de existência digna inclui-se entre os direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade.”

⁷⁸ Na mesma linha, defende que “o problema do mínimo existencial se confunde com a questão da pobreza e tem importância muito grande na história da fiscalidade moderna”, e que “há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado”, algo que tem sido uma preocupação permanente das declarações de direitos (TORRES, 2005, p. 168, 171).

⁷⁹ Lobo Torres defende que existe um direito às condições mínimas de existência humana digna. Trata-se de um conceito inespecífico, que “abrange qualquer direito, ainda que originariamente não-fundamental”, e imensurável “por envolver mais os aspectos de qualidade que de quantidade.” O mínimo existencial, prossegue, “[...] pode surgir também da inserção de interesses fundamentais nos direitos políticos, econômicos e sociais. Os direitos à alimentação, saúde e educação, embora não sejam originariamente fundamentais, adquirem o status daqueles no que concerne à parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive. A doutrina suíça, para caracterizar o mínimo existencial, recorre à expressão ‘direitos sociais mínimos’ (*Kleinen Sozialrechte*); Michelman prefere *minimum welfare* e *minimum protection*.” (TORRES, 1989, p. 29-30, 33).

dignidade do cidadão.” (TORRES, 2005, p. 223).⁸⁰ Defende que a imunidade⁸¹ existe como a “reserva dos direitos humanos diante da fiscalidade”, acentuando mais o seu perfil humano ao postular a essencialidade dos direitos fundamentais e do mínimo existencial nos países em desenvolvimento, em razão da “necessidade da proteção estatal aos bens necessários à sobrevivência das populações miseráveis”, cujas “imunidades e os privilégios dos pobres e as suas pretensões à assistência social requerem a interpretação extensiva.”⁸²

O carimbo indelével do humanista encontra-se presente até mesmo em temáticas revestidas preponderantemente da mais pura técnica, como é o planejamento tributário, ao afirmar que “o direito tributário deixa-se também sensibilizar pela ética, seja no plano abstrato da justiça fiscal, seja no específico da aplicação das normas tributárias e do combate à elisão fiscal.” (TORRES, 2013, p. 23). Aludindo Verney, diz que a “lei que não é deduzida da boa razão não merece o nome de lei.” (TORRES, 1991, p. 64).

Diante desse viés, Lobo Torres (2005, p. 417) empreende um combate contra os “privilégios odiosos”,⁸³ ou seja, aquelas discriminações que, no âmbito do Estado democrático fiscal, encontram-se “sob suspeita de odiosidade”, colocando-se ao encontro da teoria *rawlsiana* de justiça. Ricardo Lobo Torres salienta, desse modo, que as discriminações e os privilégios proibidos “são as exceções desarrazoadas à regra tributária genérica ou à norma excepcional da exoneração fiscal.”

O pensamento de Lobo Torres (2011, p. 375) situa o pagamento do tributo como um *dever fundamental*, integrador do conceito de *cidadania fiscal*,⁸⁴ que é remissivo à concepção

⁸⁰ Para Lobo Torres (2005, p. 175-176), “o fundamento do direito ao mínimo existencial, por conseguinte, está nas condições para o exercício da liberdade.”

⁸¹ Para Torres (2005, p. 59), *imunidade* é a “intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.”

⁸² Torres (2005, p. 178) avança sobre o tema da *felicidade*, enfatizando que o fundamento do direito ao mínimo existencial “está imbricado no problema da felicidade do homem”, remetendo à concepção aristotélica do compromisso do Estado com a boa vida.

⁸³ De acordo com Ricardo Lobo Torres (2011, p. 79), “[...] a proibição de privilégios fiscais odiosos é uma das *garantias da liberdade*, embora atue contra as desigualdades na consideração da capacidade contributiva do custo/benefício ou do desenvolvimento econômico, isto é, na defesa dos princípios vinculados às ideias de justiça e utilidade, a proibição constitucional visa a proteger sobretudo os iguais direitos de liberdade.”

⁸⁴ O tratamento do direito tributário como instrumento da *cidadania*, quando objeto de indagação por Casalta Nabais, repousou em questionamentos a respeito da *solidariedade social* em cada momento histórico da evolução do Estado fiscal. Segundo Nabais, a solidariedade no Estado fiscal designado por *liberal* provocou uma noção ainda incipiente de justiça, refreada pela ideia de equivalência (econômica, e não jurídica), orientada pelo princípio do benefício, insuficiente, nesse paradigma, para atacar a questão da capacidade contributiva. Já a solidariedade no Estado fiscal chamado *social* conduziu a uma verdadeira concretização da concepção de solidariedade social, por meio de uma atuação, de um lado, do direito fiscal voltado para a *fiscalidade* e, de outro, do direito econômico-fiscal voltado para a *extrafiscalidade* (NABAIS, 2005, p. 102 e ss).

dos gregos e romanos: “o elo entre o homem livre e a cidade, reconhecendo-lhe direitos e impondo-lhe obrigações.” Nesse sentido, pois, a *liberdade fiscal*, com os seus corolários representados pelos princípios referentes às imunidades e proibições de desigualdade, integra a noção de *cidadania fiscal*, conjuntamente com a justiça tributária e os princípios vinculados (TORRES, 2005, p. 33).

Um outro tema do qual Lobo Torres (2005, p. 33) não se descuidou foi o processo tributário e os seus contornos, a exemplo do acesso à justiça como expressão constitucional garantidora dos direitos. Com aportes na doutrina alemã,⁸⁵ desenvolveu a ideia de *processo democrático*, ancorado em Peter Häberle, proclamando o *status activus processualis*,⁸⁶ “em que os direitos de participação estariam garantidos pelo processo, entendido em sua dimensão mais larga (legislativo, administrativo e judicial), eis que aqueles direitos já existem *in processu*” (TORRES, 2005, p. 85), sem olvidar, ademais, que toda a enunciação normativa oriunda do poder político tende a ser melhor obedecida quando é mais espontaneamente aceita pelos cidadãos. Nessa linha, defende a ideia de que “as imunidades fiscais, que independem da legislação ordinária e dos regulamentos administrativos, posto que radicam na Constituição, encontram-se sob a proteção judicial permanente e ampla.” (TORRES, 2005, p. 92).

Sem ignorar a cultura conservacionista do direito tributário, fundada numa relação tipicamente impositiva,⁸⁷ Torres (2008b, p. 93) percebeu uma embrionária conscientização jurídica a respeito do *processo tributário equitativo*, surgida “a partir das necessidades econômicas e sociais criadas pela globalização e da emergência da sociedade do diálogo, fundada na visão pragmática e procedimental.” A ideia de processo equitativo remete à proposta

⁸⁵ A sintonia entre Ricardo Lobo Torres e a doutrina de ascendência alemã é constante, dialogando com filósofos como Peter Häberle e Robert Alexy, cuja interação resultou em obra que ilustra essa relação: Torres e Barbosa-Fohrmann (2011).

⁸⁶ Peter Häberle (1997, p. 37) sustenta uma participação ampla e ativa dos cidadãos no processo de interpretação da Constituição (*sociedade aberta de intérpretes*), pois a interpretação constitucional é uma atividade que diz respeito a todos indistintamente, ainda que subsista sempre uma responsabilidade da jurisdição constitucional, que fornece, em geral, a última palavra sobre a interpretação. Trata-se, portanto, de proposta enriquecedora do processo hermenêutico, arrimada em investigação mais alargada pelos indivíduos que participam na construção da interpretação, representando, dessa forma, sob um aspecto sócio constitucional, uma consequência do próprio conceito republicano, convertendo-se num elemento objetivo dos direitos fundamentais. Nesse sentido, “o povo é também um elemento pluralista para a interpretação que se faz presente de forma legitimadora no processo constitucional: como partido político, como opinião científica, como grupo de interesse, como cidadão.”

⁸⁷ Essa visão tradicional da relação jurídico-tributária, escorada no *ius imperium*, é marcante na doutrina brasileira, mesmo entre juristas afinados de maneira mais profunda com os direitos fundamentais: “A Administração, com base no seu poder de império, procede ao lançamento sem necessitar da audiência do Judiciário e sem que jamais inicie a discussão com o contribuinte em torno da legitimidade do seu ato. Ao sujeito passivo é que incumbe dar início à controvérsia, seja impugnando o lançamento na esfera administrativa, seja ingressando com a ação judicial cabível.” (TORRES, 2011, p. 344).

de José Joaquim Canotilho, delineada como o processo que, “mediante diálogo entre o fisco e o contribuinte, busca a solução justa do caso concreto.”⁸⁸

Diante do contexto de alargamento da percepção do processo tributário equitativo, Lobo Torres aborda a *nova processualidade fiscal*, oriunda das transformações do Estado contemporâneo e legitimada por princípios que implicam um “juízo sobre o valor, a qualidade e a validade ética do Estado”, em especial ponderação, razoabilidade, igualdade, transparência, eficiência e economicidade (TORRES, 2008b, p. 94 e ss.). Admite, assim, os chamados “processos alternativos de fixação e apuração do crédito tributário”, a exemplo da transação, conciliação e arbitragem, reconhecendo que a atividade de lançamento fiscal, em razão da sua complexidade e da dificuldade de apreender e interpretar os conceitos e os tipos jurídicos, “acaba por tolerar certa margem de apreciação da autoridade fiscal e até o abandono de parcelas do crédito do Estado.” (TORRES, 2008b, p. 97).

O resumo da obra de Lobo Torres pode ser retratado num pensamento emblemático: “a possibilidade de um sistema tributário ideal é utópica.” (TORRES, 2011, p. 363). Ainda assim, a dogmática dos direitos humanos na perspectiva do Estado contemporâneo de direito está a dealbar um elastecimento da noção de liberdade, não só restrita ao direito tributário substantivo, mas igualmente ao direito processual.

2.6 O PAPEL DO TRIBUTO NA COMPLEXA TRANSIÇÃO DO SÉCULO XXI: A DIMENSÃO HUMANA DA TRIBUTAÇÃO NA GÊNESE DO ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO

Os vários movimentos de índole social, política, jurídica e econômica, póstumos à Segunda Guerra Mundial, trouxeram à tona reivindicações contundentes em nome da *dimensão humana* como elemento essencial e indissociável do Estado constitucional de direito. Um cenário que reacendeu antigas indagações acerca do direito público e da fundamentalidade do Estado na vida dos cidadãos, representando uma variante destacável dos novos tempos.

⁸⁸ Para ser *equitativo*, de acordo com Canotilho e Moreira (2007, p. 415), o processo deve “compreender todos os direitos – direito de ação, direito ao processo, direito à decisão, direito à execução da decisão jurisdicional”, devendo estar informado pelo princípio da *equitatividade*, assim entendido, em um sentido amplo, “não só como um processo justo na sua conformação legislativa (exigência de um procedimento legislativo devido na conformação do processo), mas também como um processo materialmente informado pelos princípios materiais da justiça.” Portanto, o sentido basilar da exigência de um processo equitativo “é o da conformação do processo da forma materialmente adequada a uma tutela judicial efectiva.”

A centralidade da dignidade da pessoa humana tornou-se uma característica marcante das Cartas e Declarações dos direitos e das garantias universais,⁸⁹ incorporadas solenemente nos textos constitucionais das principais democracias ocidentais,⁹⁰ ressignificando a compreensão do direito positivo formatado ao longo de múltiplas e diferentes expressões do Estado moderno. Como bem destaca José Adelino Maltez (1996, p. 110), “diz-me que conceito de sociedade tens, dir-te-ei qual é a tua perspectiva do direito.”

O Estado constitucional consagra um conjunto de direitos e valores com atributo de fundamentalidade, mirando um propósito específico, capaz de justificar a sua preeminência perante a ordem jurídica: a exaltação da ideia de ser humano, decantada ao longo dos anos.

A juridicização da dignidade da pessoa humana sugere uma conjectura que remete ao jusnaturalismo,⁹¹ o que precede a própria existência do Estado, malgrado a sua asserção explícita como um direito fundamental ainda resguarde o frescor. Del Vecchio (1968, p. 47) destacou que “a dignidade da pessoa humana só se compreende quando se atende a esta participação em um reino de valores absolutos.” E remata: “Reconhecida, embora de modo falível, por qualquer sistema jurídico historicamente constituído, só encontra plena e perfeita consagração na participação do ser humano no reino ideal que transcende qualquer Estado.”

⁸⁹ Lobo Torres (2005, p. 19) observa que os grandes textos internacionais afirmam os direitos humanos da tributação: “A Declaração Universal dos Direitos do Homem, adotada pela ONU em 1948, embora contenha poucos princípios sobre a liberdade fiscal, teve o mérito de proclamar o direito ao mínimo existencial. A Carta da Organização dos Estados Americanos, de 1948, expressou que, a fim de acelerar seu desenvolvimento econômico e social, os Estados-Membros deveriam envidar esforços para alcançar a ‘distribuição equitativa da renda nacional’ e ‘sistemas tributários adequados e equitativos’ (art. 31, *b* e *c*). A Convenção Americana Sobre Direitos Humanos (‘Pacto de San José de Costa Rica’), de 1969, apesar de não conter dispositivos explícitos sobre a liberdade fiscal, proclama inúmeros princípios que projetam conseqüências no campo tributário, como sejam os referentes às garantias judiciais, à legalidade, à irretroatividade, aos direitos de circulação e de residência e à igualdade perante a lei. Mas é nos Tratados de Dupla Tributação assinados pelo Brasil que se encontram as normas básicas sobre a não-discriminação e outros direitos humanos. Extraordinariamente importantes também são os documentos fundamentais da Comunidade Econômica Européia, máxime o Tratado de Maastricht, que colocam o “princípio de respeito aos direitos humanos e às liberdades fundamentais como princípio constitucional a nível da União Europeia.”

⁹⁰ A *dignidade da pessoa humana* está compreendida no rol dos *fundamentos* da República Federativa do Brasil, já no art. 1º da Constituição de 1988: “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.” (BRASIL, 1988).

⁹¹ Supera-se, assim, o pensamento clássico de doutrina tributária no Brasil, preocupada sobremaneira com uma ideia de justiça que se traduz na *formalidade normativa*. Nesse sentido, defendia Geraldo Ataliba (1975, p. 14) que o trabalho jurídico parte de normas, porque a norma constitucional autoriza o Estado a tributar. Assim, quando o Estado exerce a tributação, não vamos discutir nem “por que” nem “para que”, sob o ponto de vista jurídico. Convergindo nessa linha, Alfredo Augusto Becker (1999, p. 95) sustentava que o Estado não está subordinado ao direito natural e pode inclusive criar regra jurídica (direito positivo) que deforme e até contrarie o direito natural; este é somente um “dado” (matéria-prima) com o auxílio do qual, ou contra o qual, o legislador constrói a regra jurídica; logo, eventual contrariedade ao direito natural não enfraquece a juridicidade da regra jurídica.

No campo da tributação, a revalorização do sujeito passivo como foco principal da relação tributária alimentou o imperativo do Estado constitucional de direito, sabendo-se que as cartas políticas da atualidade, igualmente nesse conteúdo, absorveram um conjunto de princípios de índole fundamental, concretizadores da dignidade da pessoa humana.⁹² O paradigma do constitucionalismo pretende, pois, reavivar a teoria dos valores, um pouco adormecida nos tempos de um formalismo-positivista extremista. Tratando da “tendencia inquisitiva en el derecho tributario”, Humberto Medrano Cornejo (1997) destacou um certo declínio do próprio princípio da legalidade, mitigado por normas e princípios constitucionais, no paradigma da contemporaneidade.⁹³

A realidade da tributação, como tudo, não é estanque. O alvorecer do século XX assistiu ao êxito dos impostos sobre os rendimentos como uma das formas modernas de tributação. O fim do século, por sua vez, passou a conviver com a profunda propagação dos impostos incidentes sobre o consumo como uma forma mais simples de financiamento do Estado. Cogita-se, modernamente, a instituição de bases tributárias inovadoras, totalmente desconectadas do passado remoto, associadas com realidades até há pouco inexistentes. Reconhecer, nesse cenário, uma órbita de atuação participativa dos cidadãos nos esforços estatais revela-se uma densificação teórica do imperativo democrático, que propõe a concepção do cidadão-contribuinte como um sujeito integral, pleno e consciente dos seus direitos.

Ao mesmo tempo, o enraizamento da percepção de *cidadania*, também no aspecto fiscal, sugere uma relação diferente entre os indivíduos e o Estado, mais aberta e transparente, pautada no reconhecimento da democracia participativa, capaz de assegurar, em via de mão dupla, os direitos e os deveres fundamentais. Em outras palavras, impõe-se não ignorar a qualidade que todo e qualquer cidadão ostenta de titularizar direitos e deveres fundamentais, dentro de patamares razoáveis de igualdade.

⁹² É interessante perceber as peculiaridades que caracterizam as Constituições e a extensão das suas garantias explícitas. Diferentemente do Brasil, Portugal conta com disposições normativas reduzidas, quando comparados os sistemas tributários, como limitações do poder fiscal. Casalta Nabais (2002, p. 384-385) ainda observa: “O actual apelo (*de iure condendo*) a específicos limites constitucionais aos impostos, sobretudo de natureza quantitativa, está longe de ter adesão significativa na doutrina e de conseguir um lugar nas constituições, como demonstra a persistente rejeição do já célebre *balanced-budget amendment* norte-americano. Por isso e atento o actual panorama dos textos constitucionais, o mais frequente é tais limites reduzirem-se aos decorrentes seja da distribuição constitucional do poder tributário e/ou das receitas fiscais entre os diversos níveis da estrutura descentrada dos Estados, seja do quadro constitucional especificamente traçado para o sistema fiscal.”

⁹³ Prosseguindo no tema: “En el mundo contemporáneo no se discute la prerrogativa que tiene el Estado de exigir a los particulares el pago de tributos, pero tal atribución y el correlativo deber de los contribuyentes se encuentran disciplinados por el Derecho, a fin de impedir – esencialmente a través de normas constitucionales – la confiscación o exacción arbitraria, mediante la aplicación de determinados principios que tienden a garantizar lo que, de manera sintética, podría determinarse justicia en la imposición.” (CORNEJO, 1997, p. 75-76).

Retomando as lições de Casalta Nabais (2004, p. 384-385), o direito tributário dos nossos dias sobrepuja os deletérios preconceitos de outras épocas, “como o da odiosidade do fisco e o do caráter excepcional das normas impositivas, que serviram de suporte a específicas teorias de interpretação das normas jurídico-fiscais”, colocando em relevo os princípios constitucionais. Dessa maneira, em que pese o poder legitimado institucionalmente, erigido com a prerrogativa de desempenhar o mais perfeitamente possível as finalidades públicas endereçadas ao bem comum, com autoridade, segurança e justiça, incumbe ao cidadão-contribuinte assumir o seu papel efetivo, em conjunto com o Estado, como um verdadeiro sujeito ativo na disciplina do convívio.

O paradigma do constitucionalismo promove uma ruptura com aquele desinteresse curioso por parte da teoria jurídica dos impostos relativamente à pessoa humana, conforme denunciado por Vitor Faveiro (1964, p. 50-51), percebido a partir da “reduzida preocupação pelo fenómeno da vontade ou da psicologia, tanto no campo da constituição do direito ao imposto, como no da atitude das pessoas perante a obrigação do cumprimento das leis fiscais”, orientado a perceber os contribuintes, tal como ocorre no âmbito das ciências econômicas, unicamente como um elemento do *fator trabalho*, detentor das riquezas, como consumidor ou destinatário de bens e serviços, “sem consideração específica pela integralidade do homem, e pela complexidade dos elementos que o constituem.”

O Estado constitucional também coloca em evidência um protagonismo nocivo do poder judiciário,⁹⁴ aclamando a magistratura como o *fiel da balança* no promissário modelo de bem-estar social. José Casalta Nabais (2004, p. 339-340) bem destaca que as transformações vivenciadas pelo Estado de direito, notadamente a partir das aspirações do Estado social, chacoalharam o funcionamento das sociedades, que haveriam de sentir posteriormente um solavanco da globalização econômica. As falhas na construção política da *vontade geral*, abaladas por práticas diversificadas e sofisticadas como o *lobbying*, legítimas e ilegítimas, empurraram o poder legislativo para um papel marginal, sendo fácil concluir que “o princípio da legalidade fiscal deixou de construir a garantia de produção de um direito fiscal justo decorrente do consentimento dos contribuintes.” Revela-se, porém, nos tempos de hoje, que também o poder judiciário é tão suscetível aos erros e às crises quanto os demais poderes ou funções em uma determinada república, a ponto de inundarem as críticas decorrentes dos problemas que o ativismo vem trazendo para a democracia.

⁹⁴ Sobre a complexa problemática que envolve a consagração do *judicial review* no direito tributário e o desprezo das escolhas legislativas: Machado e Ladeira (2018).

Para João Ricardo Catarino (2009), os Estados dos dias atuais caracterizam-se pelo “empolamento ou a proliferação crescente das suas atribuições e de seus domínios de intervenção”, o que acaba por sugerir um abrigo ainda mais intenso dos direitos e das garantias dos contribuintes. A ação do Estado na esfera social, que esteve centrada, de início, em preocupações de cariz predominantemente humanitário, atualmente “disparou em múltiplas direções, abarcando praticamente tudo o que o que tem a ver com a segurança e com as condições de vidas dos indivíduos das famílias.”⁹⁵ Os impactos na atividade tributária são flagrantes, na medida em que o caráter reditício do tributo é sempre implacável: oferece com uma mão, mas arranca com a outra.

Paradoxalmente, o Estado social, que é muito benevolente nos seus juramentos constitucionais, tem precisado achacar os próprios cidadãos dignos da proteção financeira, a pretexto de amealhar os recursos necessários para protegê-los. Um processo que insufla os Estados, sem apresentar, contudo, aquela eficiência igualmente prometida nos textos com as promessas fundamentais.⁹⁶ Ora, a crise erige-se da essência do Estado, residindo no conjunto de matérias e desempenhos que dão sentido a sua própria existência. Não há sentido em um Estado que desserve para colocar em curso os serviços e as utilidades de interesse coletivo, transcendentais ao domínio particular dos indivíduos integrantes da coletividade.

Uma refundação dos pressupostos da tributação exige perceber a crise tributária instalada, sobretudo nas economias terceiro-mundistas,⁹⁷ em cujos países os sistemas fiscais remetem a estruturas que assumiram há muitas décadas, quando o imposto restou alçado à condição de principal fonte de receita do Estado. Nos dias presentes, malgrado a inegável decisividade do tributo na manutenção e no desenvolvimento social do Estado, deixando de lado a proposta de neutralidade da tributação reivindicada pelo liberalismo, é igualmente

⁹⁵ Como enfatiza João Ricardo Catarino (2009, p. 433-434), o Estado atual apenas mais um dos elementos de uma complexa estrutura política, econômica e social, cuja ação reflete positiva ou negativamente na vida de todos os cidadãos, nas empresas e nas coletividades. Dentre as intervenções que caracterizam a intervenção do Estado nos dias de hoje, destacam-se: “O crescimento desmesurado das despesas públicas; A incidência, para além do razoável, dos encargos fiscais obrigatórios; A assunção de actividades para as quais o Estado não está vocacionado; O empolamento da administração pública gerador de uma máquina administrativa alargada, cara e nem sempre eficiente.”

⁹⁶ Dispõe o art. 37 da Constituição do Brasil de 1988: “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: [...]”

⁹⁷ Parcela da doutrina vem defendendo que muitos dos Estados contemporâneos ocupam o status de *Estado falhado*, na medida em que não conseguem, nas atuais circunstâncias, por meios próprios e autônomos, “assegurar a sua soberania em todo o respectivo território e sobre toda a sua população.” Nessa perspectiva, Estado falhado não seria necessariamente um Estado pobre, mas, sim, o “Estado incapaz, incompetente e insuficiente.” (LARA, 2015, p. 296).

inescapável o problema da globalização econômica e da corrida pelos novos mercados, escancarando as dificuldades que precisam ser enfrentadas pelas nações menos desenvolvidas.

Esse repensar aponta para possibilidades diferentes de enfrentar as dificuldades inerentes à fiscalidade, perpassando pelo reconhecimento do diálogo indispensável entre os sujeitos da relação jurídico-tributária acerca do modo instrumental de evitar ou compor os conflitos. Há um novo paradigma jusfilosófico em franca afirmação, questionando a ideia do monopólio histórico do poder judicial do Estado, outrora edificado sobre uma dogmática de superioridade e onipotência. Para Diogo Leite de Campos (2006, p. 130), as garantias de *terceira geração* asseguradas pelo Estado democrático exortam a superação do conceito do “juiz-de-fora” como emanção do poder: “haverá o ‘homem-bom’ escolhido pelas partes, da confiança destas, a dirimir os seus conflitos.”

2.7 A RESSIGNIFICAÇÃO DO INTERESSE PÚBLICO COMO UM COMPONENTE DE TRANSFORMAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A temática enfrentada na pesquisa, malgrado o repertório doutrinal com razoável alcance no direito comparado, é ainda embrionária em território brasileiro. Conserva-se o direito material e processual tributário sob as vestes cortejantes do século passado, na esteira de um discurso jurídico que se revela em absoluta desarmonia com a realidade dos novos tempos: global, instantânea, digital, tecnológica. É preciso reconhecer o verdadeiro lugar do direito tributário na atualidade, como linha demarcatória entre o autoritarismo do Estado e o exercício efetivo dos direitos fundamentais.

A fluidez das relações sociais é uma nota típica dos dias atuais, das sociedades multiculturais e forjadas sem padrões estereotipados, que se alteram com uma velocidade incrível, implicando a reconfiguração do Estado a cada instante, já incapaz de abranger a completude das possibilidades normativas, inclusive porque nem dispõe do instrumental necessário. Essa realidade indutora de novas encruzilhadas haverá também de enfrentar um importante desafio: solucionar os conflitos fiscais surgidos nas arenas da complexidade. No âmbito do direito administrativo, é preciso dizer, existe um atrevimento maior em direção ao novo, uma certa ousadia doutrinária que pode conduzir de arrasto a reconstrução do direito tributário,⁹⁸ como demonstrou a gênese do direito fiscal com um direito *autônomo*.

⁹⁸ Lançando luzes na temática que é o foco da pesquisa, a doutrina espanhola vem destacando, há algum tempo, a possibilidade de estabelecer uma conexão com o direito tributário das modalidades consensuais

O direito administrativo, durante muito tempo, marchou como um direito guarda-chuvas, albergando o direito tributário na esfera de suas ordenações normativas. Em que pese o direito dos tributos tenha alçado um voo singular, é ainda inquestionável, no entanto, a afinidade entre as disciplinas que historicamente se mantiveram na centralidade do direito público, mas que agora se arvoram num caminho de reformulação, em sintonia com os movimentos de *publicização do direito privado* e de *privatização do direito público*.⁹⁹

Na linha de tantos juristas destacáveis, relembre-se Alfredo A. Becker, ao sustentar que não existe uma ruptura completa e absoluta entre as diferentes ramificações do direito, notadamente as designadas por *direito público* e *privado*, mesmo porque não existe um legislador tributário distinto e contraponível ao legislador civil ou comercial. Os ramos do direito são partes de um *único sistema jurídico*, de modo que toda regra jurídica exprimirá sempre *uma única regra* válida para a totalidade de um único sistema jurídico.

Há, no Brasil, atualmente, um pensamento administrativista em forte ebulição, com vistas a condensar novas percepções e postulados ressignificados, conduzindo a exegese do direito público para um processo de transformação paradigmática.

De acordo com a clássica doutrina (CAETANO, 1973, p. 43), o direito administrativo define-se como um “sistema de normas jurídicas que regulam a organização e o progresso próprio de agir da Administração Pública e disciplinam as relações pelas quais ela prossiga interesses colectivos podendo usar de iniciativa e do privilégio da execução prévia.”¹⁰⁰ É um conceito que, como todos, dimana da compreensão de *administração pública*, sugerindo uma permanente simbiose: direito orientando a realidade e realidade reconduzindo o direito.

do direito administrativo, em razão de sua natureza jurídica própria. Nesse sentido, há diversas áreas no direito administrativo optando pelas formas consensuais para alcançar uma eficácia maior na gestão das atividades administrativas, capazes de oferecer condições mais favoráveis para a tutela do interesse público mediante o enfrentamento de problemas reais (GIL CRUZ, 2009, p. 56-60).

⁹⁹ Segundo Norberto Bobbio (2007, p. 26-27): “Os dois processos, de publicização do privado e de privatização do público, não são de fato incompatíveis, e realmente compenetraram-se um no outro. O primeiro reflete o processo de subordinação dos interesses do privado aos interesses da coletividade representada pelo Estado que invade e engloba progressivamente a sociedade civil; o segundo representa a revanche dos interesses privados através da formação dos grandes grupos que se servem dos aparatos públicos para o alcance dos próprios objetivos. O Estado pode ser corretamente representado como o lugar onde se desenvolvem e se compõem, para novamente decompor-se e recompor-se, estes conflitos, através do instrumento jurídico de um acordo continuamente renovado, representação moderna da tradicional figura do contrato social.”

¹⁰⁰ Para Caetano (1973, p. 5), *administração pública* é, em sentido material, “o conjunto de decisões e operações mediante as quais o Estado e outras entidades públicas procuram, dentro das orientações gerais traçadas pela Política e diretamente ou mediante estímulo, coordenação e orientação das atividades privadas assegurar a satisfação regular das necessidades colectivas de segurança e de bem-estar dos indivíduos, obtendo e empregando racionalmente para esse efeito os recursos adequados.”

O Estado constitucional de direito, no entanto, propugna uma democratização da administração pública e a refundação do contrato social iluminista.¹⁰¹ E, justamente nesse cenário, brotam os espaços de afirmação das novas técnicas alternativas de dissipação dos conflitos, agasalhando as teorias dispostas a pactuar, ajustar, acordar, conveniar, transigir, transacionar e contratar com a administração pública.

Sem incorrer em antecipação dos delineamentos da questão central proposta na pesquisa, a participação dos cidadãos nas esferas de atuação da administração pública, fundamentalmente naquelas situações de difícil compreensão fática ou intrincada controvérsia jurídica, representa um novo marco de referência do direito público emergente, produto da fundação do Estado social e democrático de direito, em que a pessoa humana ocupa lugar importante nas tomadas de decisão do poder público.

Há décadas, Vitor Faveiro (1964) advertia que a administração pública não é mero organismo de execução das leis, revelando-se imperiosa “a criação de uma mentalidade adequada e o seguimento rígido de uma ética estruturada na compreensão exata da sua posição como células vivas de um órgão do Estado incumbido da realização de tão importante fim.”¹⁰² Recorde-se que os interesses da administração pública e dos cidadãos, em épocas não tão distantes, eram encarados quase como questões antagônicas, justificando-se a violência em nome de uma supremacia¹⁰³ conceitualmente difusa¹⁰⁴.

¹⁰¹ Sobre o tema, Gustavo Binbenbom (2008, p. 50 e ss.) propôs uma teoria a respeito do direito administrativo a partir da perspectiva dos direitos fundamentais, democracia e constitucionalização, questionando “o que é, para que serve e qual a origem da autoridade do Estado”, de modo a sugerir que: “À centralidade moral da dignidade do homem, no plano dos valores, corresponde a centralidade jurídica dos direitos fundamentais, no plano do sistema normativo.”

¹⁰² Sob a perspectiva do Estado fiscal português, Vitor Faveiro (1964, p. 257) pondera que “não é a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos um mero órgão de execução de leis, pois lhe compete também o exercício de uma função inversa cujo objeto consiste na observação das realidades em que se projecta efectivamente a acção tributária, e na recondução, em via ascendente, dos elementos habilitantes à formulação de uma síntese dos reflexos e efeitos que, na vida da Nação, resultam realmente da administração fiscal.”

¹⁰³ Na perspectiva do Estado constitucional, Carvalho Filho (2010, p. 80) observa que uma determinada parcela da doutrina chega a renegar o princípio da supremacia do interesse público: “De acordo com a senda trilhada pela mesma novel doutrina, não se negaria a existência conceitual do interesse público, mas sim a do princípio da supremacia do interesse público.”

¹⁰⁴ Aludindo o pensamento de Cristóvam (2018, p. 290-292), deve-se pontuar que a noção de *interesse público*, sob essa ou diferentes designações (bem comum, interesse geral), sempre acompanhou a civilização humana. Nessa perspectiva, sem deixar de reconhecer a possibilidade de encontrar uma noção de interesse público (bem comum) já na Antiguidade, sustenta que a sua centralidade mais acentuada ocorreu com o advento da Modernidade, associada às ideais relacionadas ao Estado de direito, à separação de poderes, aos conceitos de interesses individuais (privados) e coletivos (públicos). Desse modo, Cristóvam remata que “o espaço legítimo e originário, por excelência, de definição dos valores e interesses aceitos como válidos em uma dada sociedade não é outro que não a sua Constituição e suas leis. No essencial, não compete à Administração decidir acerca dos interesses públicos, seus conteúdos, limites, meios e recursos necessários à concretização. Sua função é instrumental, de prossecução daqueles interesses já delineados pelo legislador constitucional ou ordinário.”

Marçal Justen Filho (2008, p. 67-68) designa como “direito administrativo do espetáculo” o estado atual das coisas, pautado em uma visão autoritária da relação entre o Estado e o indivíduo, indicando a “proliferação de institutos e interpretações descolados da realidade, vinculados à produção de um cenário imaginário e destinado a produzir o entretenimento dos indivíduos antes do que a efetiva implantação de valores fundamentais.”¹⁰⁵ Diante desse contexto, é proposto um conceito de *interesse público*¹⁰⁶ e a *personalização* do direito administrativo, na esteira do princípio da dignidade da pessoa humana. Justen Filho (1999, p. 128) assinala, desse modo, que só se pode atribuir relevância ao *interesse público* quando submetido ao postulado da dignidade humana, sendo que “em nenhum momento, pode sacrificar-se a dignidade de um único particular a pretexto de realizá-lo, pois não há interesse público que autorize o desmerecimento da dignidade do sujeito privado.” A ideia de personalização do direito envolve justamente a suplantação da concepção puramente técnica, com a assunção de um enfoque com preeminência ética, centrado em valores e princípios.

¹⁰⁵ Historicamente, Justen Filho (2008, p. 67-68) destaca a estrutura organizacional de administração do Estado: “A organização do aparato administrativo do Estado se modela pelas concepções napoleônicas, que traduzem uma rígida hierarquia de feição militar do século XIX. A fundamentação filosófica do Direito Administrativo ainda se reporta à clássica disputa entre Duguit e Hauriou, ocorrida nos primeiros decênios do século XX. Mais do que isso, predomina a influência do pensamento de Hauriou muito mais intensamente do que a visão de Duguit. O conteúdo do Direito Administrativo é preenchido por institutos vinculados a concepções políticas de um período distante. Ou seja, o Direito Administrativo continua vinculado às concepções filosóficas, políticas e constitucionais que vigoravam na primeira metade do século XX. A evolução radical do constitucionalismo do final do século XX permanece ignorada pelo Direito Administrativo.”

¹⁰⁶ No Brasil, o conceito lapidar de *interesse público* foi proposto por Bandeira de Mello (2013, p. 61-62), destacando que não é um interesse constituído autonomamente, dissociado do interesse dos partícipes da coletividade: “[...] interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem.” E prossegue: “É que, além de subjetivar estes interesses, o Estado, tal como os demais particulares, é, também ele, uma pessoa jurídica, que, pois, existe e convive no universo jurídico em consonância com todos os demais sujeitos de direito. Assim, independentemente do fato de ser, por definição, encarregado dos interesses públicos, o Estado pode ter, tanto quanto as demais pessoas, interesses que lhe são particulares, individuais, e que, tal como os interesses delas, concebidas em suas meras individualidades, se encarnam no Estado enquanto pessoa. Estes últimos *não são interesses públicos*, mas interesses individuais do Estado, similares, pois (sob prisma extrajurídico), aos interesses de qualquer outro sujeito. Similares, mas não iguais. Isto porque a generalidade de tais sujeitos pode defender estes interesses individuais, ao passo que o Estado, concebido que é para a realização de interesses públicos (situação, pois, inteiramente diversa da dos particulares), só poderá defender seus próprios interesses privados quando, sobre não se chocarem com os interesses públicos propriamente ditos, coincidam com a realização deles. Tal situação ocorrerá sempre que a norma donde defluem os qualifique como *instrumentais* ao interesse público e na medida em que o sejam, caso em que sua defesa será, *ipso facto*, simultaneamente a defesa de interesses públicos, por concorrerem indissociavelmente para a satisfação deles. Esta distinção aqui se acaba de aludir, entre interesses públicos propriamente ditos - isto é, interesses primários do Estado - e interesses secundários (que são os últimos a que se aludiu), é de trânsito corrente e moente na doutrina italiana, e a um ponto tal que, hoje, poucos doutrinadores daquele país se ocupam em explicá-los, limitando-se a fazer-lhes menção, como referência a algo óbvio, de conhecimento geral. Este discrimen, contudo, é exposto com exemplar clareza por Renato Alessi, colacionando lições de Carnelutti e Picardi, ao elucidar que os interesses secundários do Estado *só podem ser por ele buscados quando coincidentes com os interesses primários*, isto é, com os interesses públicos propriamente ditos.” (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p. 66-67).

A composição do interesse público, diante dessa perspectiva,¹⁰⁷ conforme se busca sustentar, demanda uma abordagem inclusiva e com a participação substancialmente ativa do cidadão-contribuinte. Uma postulação de índole dialética no enfrentamento de problemas do direito, capaz de desempenhar, como bem posto por José Adelino Maltez (1996, p. 53), um papel que seja, em primeiro lugar, “a capacidade do pensamento se reencontrar na alteridade” e que, numa segunda ótica, “leve ao reconhecimento como *uno*, num plano superior, do que, num plano inferior, aparece como *antitético*.”

A constitucionalização dos direitos e as repercussões no direito administrativo são também destacadas por Luís Roberto Barroso (2008, p. 49-50), salientando que a centralidade da dignidade humana e da preservação dos direitos fundamentais alterou profundamente a qualidade das relações estabelecidas entre a administração e os cidadãos. Destaca, nessa linha, a superação e a reformulação de paradigmas tradicionais do direito administrativo, como a redefinição da concepção de supremacia do interesse público sobre o interesse privado;¹⁰⁸ a vinculação do administrador à Constituição, e não só à lei ordinária; e a possibilidade de controle judicial do mérito administrativo.

Analisando questões da dogmática jurídica brasileira,¹⁰⁹ de direito administrativo e também de direito tributário, Humberto Ávila (2001) chega inclusive a defender a própria

¹⁰⁷ É preciso não olvidar, contudo, autores que afastam a ideia de autoritarismo como maneira de refutar a força legitimatória do princípio da supremacia do interesse público: “[...] embora seja uma ‘tese’ muito atraente para o indivíduo pós-moderno, que é um sujeito por definição voltado à autonomia, à liberdade e à consensualidade negocial, trata-se de uma teoria de precária capacidade explicativa.” (GABARDO; HACHEM, 2010, p. 157, 195). Em conclusão, destacam: “O interesse público, hodiernamente, traduz uma noção distinta daquela compartilhada no liberalismo oitocentista, a qual, por sua vez, já retratava um progresso em prol do indivíduo se comparada com a concepção característica do Estado Absolutista. Hoje, é possível admitir a sua supremacia como princípio do regime jurídico informador do Direito Administrativo sem qualquer constrangimento, desde que se compreenda adequadamente o que se quer significar com tal locução. Entendendo o interesse público como aquele resultante da parcela coincidente dos interesses individuais de determinada sociedade, externado pela dimensão coletiva desses interesses e fixado pelo Direito positivo cuja ontologia é constitucional.” (GABARDO; HACHEM, 2010, p. 157, 195).

¹⁰⁸ Notadamente em relação à reconstrução da ideia de supremacia do interesse público sobre o interesse privado, Luís Roberto Barroso (2008, p. 49) acrescenta: “Em relação a este tema, deve-se fazer, em primeiro lugar, a distinção necessária entre interesse público (i) *primário* – isto é, o interesse da sociedade, sintetizado em valores como justiça, segurança e bem-estar social – e (ii) *secundário*, que é o interesse da pessoa jurídica de direito público (União, Estados e Municípios), identificando-se com o interesse da Fazenda Pública, isto é, do erário. Pois bem: o interesse público secundário jamais desfrutará de uma supremacia *a priori* e abstrata em face do interesse particular. Se ambos entrarem em rota de colisão, caberá ao intérprete proceder à ponderação desses interesses, à vista dos elementos normativos e fáticos relevantes para o caso concreto.”

¹⁰⁹ É interessante observar que a Constituição do Brasil de 1988 faz uso recorrente do termo “interesse público” nos seus dispositivos, o que é também solenemente enunciado pela Lei nº 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo da administração pública federal: “Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. [...] III - objetividade no atendimento do interesse público, vedada a promoção pessoal de

inexistência da supremacia do interesse público sobre o privado como um *princípio jurídico*, sem renegar, contudo, a importância jurídica do interesse público. Não obstante, sustenta que “ele não pode ser descrito separada ou contrapostamente aos interesses privados: os interesses privados constituem em uma parte do interesse público.”

José Sérgio da Silva Cristóvam (2015) também tratou a fundo da questão, erigindo conceitos de administração pública democrática e de supremacia do interesse público, sustentados a partir de um novo regime jurídico-administrativo e dos seus princípios constitucionais estruturantes. Abordando o tema sob a perspectiva dos conceitos jurídicos indeterminados, posiciona o interesse público no *divã* da modernidade, qualificando-o como algo que “não pode ser apressada e descontextualizadamente resumido a uma questão numérica, sob pena de odiosa ruptura com o princípio democrático e os direitos fundamentais que gravitam na órbita constitucional.” (CRISTÓVAM, 2015, p. 107). Nesse sentido, afasta-se do paradigma tradicional da teoria supremacista, pautado na prevalência dos interesses públicos como um elemento axiológico indutor e parâmetro capital de legitimação da atividade administrativa, buscando sugerir contornos, limites e possibilidades para uma inovadora teoria de ponderação de interesses (CRISTÓVAM, 2015, p. 172), cujos fundamentos ecoam uma simbiose com os princípios estruturantes da dignidade da pessoa humana, da democracia e do primado republicano (CRISTÓVAM, 2015, p. 259 e ss.).

De tudo o que se apresenta, a persecução do interesse público não pode significar, única e tão somente, a vocação da fazenda pública para empreender esforços arrecadatários intransigentemente, senão que, cumulativamente, encontrar as vias de solução decisória mais adequadas para a composição de conflitos e litígios adjacentes, inclusive prescindindo da intervenção jurisdicional quando for legitimamente admissível e aconselhável à satisfação de fins públicos, observados, naturalmente, os aspectos econômico-financeiros. À administração pública *interessa* que os cidadãos possam assumir mais ativamente um papel decisório na prevenção e na composição dos conflitos emergentes das suas relações intersubjetivas, o que perpassa, certamente, pela ressignificação da cultura do direito público.

É essa nova perspectiva que se propõe a orientar a reconstrução da fiscalidade brasileira, reconhecendo a premência de mudanças paradigmáticas a bem da funcionalidade do

agentes ou autoridades; [...] VI - adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público.” (BRASIL, 1999, p. 1).

sistema de arrecadação.¹¹⁰ O direito fiscal brasileiro coloca-se num patamar de retrocesso em relação à perspectiva cidadã da fiscalidade no direito comparado, flertando, ainda, com discussões alavancadoras de conflitos, a exemplo da persecução *criminal* dos cidadãos-contribuintes em situação de *mera inadimplência*, mesmo em caso de declaração dos fatos tributáveis ao fisco, sob a sistemática do autolancamento. É preciso avançar.

2.8 A PROCESSUALIDADE FISCAL NA ÓTICA DA LEGITIMAÇÃO DEMOCRÁTICA: A REVIRAVOLTA DO DEVER DE COLABORAÇÃO PARA O DIREITO DE PARTICIPAÇÃO

Corolário natural do avanço democrático afirmado pelo Estado constitucional de direito, a participação dos cidadãos na vida pública é um imperativo que se estabelece. Como salienta Boaventura de Sousa Santos (2004, p. 11), “sem direitos de cidadania efetivos a democracia é uma ditadura mal disfarçada.”

Norberto Bobbio (2009, p. 296), em seus ensaios e discursos sobre a *paz e a guerra*, sustenta que, diante de um universo de confiança entre duas pessoas uma na outra, elas não carregam armas em seus encontros, e, quando carregam, a primeira coisa que fazem é deixá-las de lado. Embora a relação de fiscalidade não configure precisamente um palco de guerra, a metáfora parece adequada, porque retrata o espírito dos sujeitos em disputas, tão acirradas no campo da tributação. Quando falta a confiança, uns têm medo dos outros e todos permanecem armados, sendo vital o resgate da boa confiança nas relações públicas, extirpando o ranço de belicosidade tão danoso em matéria de fiscalidade.

No Brasil, é importante não olvidar, diante de um cenário de tributação escorchantes, sobretudo em razão da ausência de contrapartidas razoáveis aos pagadores de impostos, potencializada por um patrimonialismo indutor de desigualdades socioeconômicas abissais, além do inestimável desvio corrompido de verbas públicas, tudo acaba conduzindo a um discurso enganoso de que parcelas da evasão tributária se afiguram como um exercício de defesa legítima. Uma realidade que conflita, a toda evidência, com os valores proclamados no

¹¹⁰ Não é de hoje que se discute no continente europeu a respeito da consideração do contribuinte como um *cliente* da administração pública, a fim de perseguir objetivos que favorecem a aproximação das partes e a melhoria da relação jurídica, buscando uma otimização dos sistemas de arrecadação, traduzidos em: “1. Mejora de la equidad y eficiencia del sistema tributario. 2. Creación de cauces para la participación de los ciudadanos en las políticas tributarias. 3. Transparencia administrativa. 4. Adecuado funcionamiento de los servicios tributarios. 5. Incremento de la calidad los servicios tributarios. 6. Creación de una nueva cultura administrativa en que las relaciones entre Administración u administrado se equilibren para que se den las condiciones de confianza mutua, incrementando así los niveles de cumplimiento voluntario.” (SERRANO ANTÓN, 2008, p. 33).

próprio preâmbulo da Constituição do Brasil de 1988, de uma sociedade “fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.”¹¹¹

Não é preciso lembrar que a organização e a estruturação do processo tributário adequado emergem da necessidade de atribuir competência para as instâncias legalmente investidas, a fim de oferecer os instrumentos qualificados para a resolução dos conflitos decorrentes das relações jurídicas associadas à criação e cobrança de tributos. Conforme bem explica Saldanha Sanches (1987, p. 11-12), essa relação, na primeira fase, aparece “como mera consequência para o cidadão da situação de um Estado detentor do *jus disponendi de rebus propriis civium, salutis publicae causa*, como o poder tributário a configurar um poder absoluto só tendencialmente limitado.” O imposto, posteriormente, torna-se o produto de uma relação tributária abstratamente definida,¹¹² balizada pela contenção do princípio da legalidade, modelando um conjunto de direitos subjetivos do sujeito passivo, com submissão à tutela de um órgão jurisdicional independente.

Sob esse viés, a ideia da *nova processualidade* no âmbito do direito fiscal tem sido cada vez mais ventilada pela doutrina. Lobo Torres (2008b) sustenta que a ideia de processo tributário *equitativo*^{113,114} está em trânsito afirmativo, afastando os pressupostos autoritários e remissivos aos esquemas superados de *velha processualidade*, outrora sustentados como dogmas por tributaristas da mais alta vanguarda, como Rubens Gomes de Souza e Gilberto de Ulhôa Canto, ancorados em *velhos princípios*, especialmente a superioridade do interesse público. Lobo Torres afirma que “esse esquema simplista é incapaz de apreender a complexa

¹¹¹ “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.” (BRASIL, 1988).

¹¹² José Luis Pérez de Ayala (1968, p. 35) aponta que “El concepto de relación jurídica que viene utilizando el Derecho Tributario es, en algunas escuelas, una relación amplia y compleja. La relación jurídico-tributaria se considera en estas corrientes como una correlación, un conjunto unitario de poderes y deberes, derechos y obligaciones, unas materiales, otras formales. Otros autores prefieren el concepto de obligación tributaria material (obligación de pagar el tributo), como uno de los elementos pasivos, el fundamental, de esa misma relación, para elaborar, a partir de él un sistema coherente, y niegan la existencia de una relación jurídico-tributaria compleja.”

¹¹³ Aristóteles (1991) elaborou acerca do *equitativo*, assumindo-o como *o justo*, superior a uma *espécie de justiça*: “não justiça absoluta, mas ao erro proveniente do caráter absoluto da disposição legal. E essa é a natureza do equitativo: uma correção da lei quando ela é deficiente em razão da sua universalidade.”

¹¹⁴ De acordo com José Joaquim Canotilho (2003, p. 493), a gênese de *processo equitativo* (*due process* ou processo justo) encontra as suas origens na experiência norte-americana do *due process of law*, remetendo o *processo devido* ao *processo justo* de criação legislativa de normas jurídicas, designadamente as normas restritivas de liberdades do cidadão, informando processos justos e adequados que moldam a atividade legiferante, com a observância aos trâmites estabelecidos na constituição ou plasmados em regimentos.

conflitualidade desenvolvida entre o fisco e os contribuintes no Estado Democrático de Direito, que exige a participação e o consenso”, o que oferece um solo de cultivo para os métodos alternativos de resolução *justa* de conflitos em matéria tributária, sobretudo na perspectiva de um *Estado da Sociedade de Risco* (TORRES, 2008b, p. 94-96).

A origem da processualidade fiscal não ortodoxa remete aos ensinamentos de José Joaquim Gomes Canotilho e Vital Moreira, ao afirmarem que a doutrina e jurisprudência vêm se ocupando em densificar o conceito do processo equitativo a partir de diferentes princípios: o direito à igualdade de armas ou de posições no curso do processo; o direito de defesa e ao contraditório; o direito aos prazos razoáveis de ação ou de recurso; o direito à fundamentação das decisões; o direito à decisão em tempo razoável; o direito ao conhecimento dos dados processuais; o direito à prova; e o direito a um processo orientado para a justiça material (CANOTILHO; MOREIRA, 2007, p. 415-416).

No âmbito do direito tributário comparado, José Juan Ferreiro Lapatza (2002, p. 10) abordou a possibilidade de *aplicação conjunta* das normas tributárias pela administração pública e pelos sujeitos passivos, assegurada por um procedimento fiscal facilitador da concertação a respeito do conteúdo das normas ou dos fatos realizados. Minimamente, diz Ferreiro Lapatza, o contraste manifestado pelas divergências permitiria desavolumar os conflitos levados aos tribunais, com uma redução dos atos administrativos manifestamente ilegais, além das diferenças intransponíveis nos critérios de aplicação.

É necessário perceber que a correta compreensão de *todos* os meandros da relação jurídico-tributária, adstrita, por vezes, à inarredável interação dos interessados (administração e contribuinte), constitui um imperativo de *justiça*. Basta não esquecer uma regra geral de direito: aquela que veda ao cidadão alegar o desconhecimento da lei como razão para o seu descumprimento. A oferta de instrumentos voltados à *produção de certezas no âmbito das incertezas jurídicas*, por si só, revela um componente inafastável da segurança jurídica, constituindo um direito inalienável dos cidadãos em geral, e dos contribuintes em particular, conhecerem (e compreenderem) a plenitude das normas jurídicas e do direito emancipado pelo Estado, a fim de que possam pautar, com a mais perfeita consciência e liberdade, a condução dos seus comportamentos perante a fazenda pública.¹¹⁵ O modelo de tributação justa precisa

¹¹⁵ Nesse sentido, é o entendimento de Paulo Marques (2011, p. 262), em análise do ordenamento jurídico tributário português: “[...] os particulares têm o *direito* de ser informados pela Administração, sempre que o requeiram, sobre o andamento dos procedimentos em que sejam diretamente interessados, bem como o direito de conhecer as resoluções definitivas que sobre eles forem tomadas”, de modo claro, exaustivo, coerente e tempestivo.

estimular mecanismos que reflitam o *pré-comprometimento* entre os contribuintes e o fisco, capaz de inviabilizar ou desincentivar a discussão conflituosa.

O acesso participativo do cidadão-contribuinte no processo tributário é importante porque, naturalmente, existem interesses contrapostos das partes integrantes da relação tributária, de forma que a interpretação fazendária nunca é imparcial.¹¹⁶ Há algum tempo a doutrina italiana vem destacando a imperiosidade de reconhecer que a administração tributária tende a conduzir os seus procedimentos fiscais de lançamento em estrita convergência com os seus legítimos interesses arrecadatórios, entretanto, por vezes, às custas dos direitos também legítimos dos contribuintes. Augusto Fantozzi (1968) sustentava, já há décadas, que os instrumentos legislativos garantidores de uma tributação mais conveniente tecnicamente induzem a reconhecer um regime procedimental em que a imparcialidade da administração pública é praticada na realização das suas funções institucionais. A realidade expõe, não obstante, que a formalidade normativa nem sempre é suficiente.¹¹⁷

É justamente no espectro dessa conturbada ordem processual que as manifestações democráticas ganham intensidade: saem de cena os meros *deveres de colaboração* do sujeito passivo, de viés autoritário e impositivo, ingressando no palco democrático o *direito de participação*, de virtude inclusiva e integradora. Aludindo Diogo Leite de Campos (2010, p. 36), ao advogar as alternativas à processualidade fiscal tradicional, postula-se um Estado de direito democrático *dos cidadãos*, ou seja, aquele que “é assumido pelos cidadãos, que é comandado pelos cidadãos e acima do qual estão os cidadãos.”

Essa noção de *participação*, mesmo sob insígnias distintas, tem encontrado larga deferência da abalizada doutrina na esfera tributária (CALVO ORTEGA, 2006), o que ficará claro ao longo da pesquisa. Sem embargo, o pensamento português observa, sob o manto de um ordenamento próprio, que a consagração do princípio da colaboração no âmbito do processo tributário impõe que o fisco e os sujeitos passivos “cooperem entre si, criando diálogo

¹¹⁶ Lembre-se da lição de Rui Barbosa (1999, p. 45): “Não vos mistureis com os togados, que contraíram a doença de achar sempre razão ao Estado, ao Governo, à Fazenda; por onde os condecora o povo com o título de ‘fazendeiros’. Essa presunção de terem, de ordinário, razão contra o resto do mundo, nenhuma lei a reconhece à Fazenda, ao Governo, ou ao Estado.”

¹¹⁷ A respeito da questão, colhe-se ainda do pensamento de Augusto Fantozzi (1968, p. 220): “L’attuata rilevazione della pluralità di strumenti, che la legge tributaria adotta per assicurare il prelievo nella forma tecnicamente più conveniente, induce a riconoscere la prevalenza dello schema procedimentale la cui individuazione da parte della più recente dottrina può farsi risalire da un lato all’assunzione dell’attività tributaria tra le funzioni essenziali dello Stato moderno e dall’altro al progressivo emergere di quello schema come forma in cui si realizza l’imparzialità dell’amministrazione nello svolgimento delle proprie funzioni istituzionali.”

permanente e produtivo” (CABRITA NETO; TRINDADE, 2017a, p. 153),¹¹⁸ de maneira que não é dever somente da administração tributária colaborar com os sujeitos passivos, mas igualmente destes colaborarem com aquela. Deveres que se desdobram, naturalmente, em informações das mais variadas, de caráter geral e específico, além de esclarecimentos necessários ao cumprimento das obrigações.

Aportando novamente em Vitor Faveiro (1964, p. 53), diz-se que o homem deve integrar-se à sociedade, não só como um elemento e composição, mas também, e sobretudo, como um elemento *de ação*, na medida em que a evolução da sociedade primária para a sociedade política, constitutiva do Estado, ocorre por uma “necessária consciência colectiva dos seus membros quanto aos fins da própria sociedade, não bastando, naturalmente, a mera aceitação inconsciente e resignada de uma eventual situação de facto de sujeição forçada.” Essa concepção assume uma relevância ainda mais elástica nos dias presentes, quando se tem buscado venerar passivamente a ossatura do Estado democrático de direito a partir de um instrumental autossuficiente para conter as investidas do poder impositivo estatal contra os cidadãos,¹¹⁹ que se sabe ser enganoso.

Os princípios dessa nova processualidade, no paradigma do Estado constitucional, atingiram o seu ápice e um status de direitos e garantias fundamentais, desempenhando um papel importante na releitura do processo tributário. A *participação*¹²⁰ é uma concepção entalhada no âmago da Constituição do Brasil de 1988, estabelecendo, já em sua disposição introdutória, que todo o poder emana do *povo*, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente. Preconiza-se, igualmente, a incumbência do Parlamento para disciplinar “as formas de participação dos usuários na administração pública direta e indireta” (art. 37, § 3º).

Portanto, as premissas de uma relação transformada entre os sujeitos da relação tributária postulam uma redução ao menor nível – o tanto quanto possível e desejável –, da atividade autoritária da fazenda pública, com a consequente abertura dos caminhos de

¹¹⁸ As autoras prosseguem, afirmando que o dever de colaboração é corolário natural do direito de participação dos contribuintes no processo tributário, com a credencial de representar um dos elementos chave para a resolução de muitos litígios “aparentes”, que vão inevitavelmente emergindo no curso de um sistema fiscal cada vez mais complexo. Trata-se, pois, de uma dimensão garantista do processo tributário, atrelada à garantia do contraditório (CABRITA NETO; TRINDADE, 2017a, p. 201).

¹¹⁹ Ao criticar o elevado grau de monopolização das funções sociais em um aparelho de dominação estatal, Diogo Leite de Campos (2006, p. 80) assevera: “E em matéria de impostos? O aparelho político-administrativo, consciente de que é aqui que se encontra o fundamento do seu poder, cede em pormenores (baixa taxas, concede benefícios, etc.) mas mantém o essencial: aquilo que faz do imposto o instrumento de dominação dos governantes transformando os governados, do sujeito do poder, em seu objeto.”

¹²⁰ Curioso perceber que os termos *participar* e *participação* contam com cinquenta e sete remissões diretas em disposições de texto vigente da Constituição Federal do Brasil de 1988, demonstrando uma índole marcadamente inclusiva do Estado brasileiro.

concreção do interesse público – o tanto quanto possível e útil –, para uma participação mais efetiva dos cidadãos. Lembre-se da lição de Luis Alberto Warat (2004, p. 11), ensinando que falar sobre cidadania, em qualquer época, “significa fazer referência aos que têm opinião.” Para além, “ser cidadão é ter voz, poder opinar e poder decidir por si mesmo.”

2.9 O ELO DE CIDADANIA ENTRE OS CONTRIBUINTES E O ESTADO CONSTITUCIONAL DE DIREITO COMO SUPORTE PARA UM NOVO MODELO DE JUSTIÇA FISCAL

A concepção de justiça é algo que intriga os homens desde sempre, sobejando exuberantes construções filosóficas e estudos técnicos dedicados ao enfrentamento da questão.

Dignas de referência, as máximas que propuseram os romanos contagiaram uma parcela significativa dos pensadores ao longo da história da humanidade: “*honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*”, atribuída a Ulpiano; e “*justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*”, referida a Justiniano.

No campo da fiscalidade, igualmente, a questão da justiça tem sido um dos grandes desafios históricos, uma vez que o próprio Estado, que deveria ser a garantia primeira dos direitos dos cidadãos, acaba justamente identificado, muitas vezes, como o grande violador das liberdades individuais, por intermédio de imposições tributárias não legítimas. Historicamente, sempre se revelaram constantes os embates havidos entre justiça e segurança, de um lado, e o atendimento apropriado dos interesses públicos, de outro, a ponto de Diogo Leite de Campos (2006, p. 10) ressaltar, diante da ausência de um sistema adequado de justiça tributária, que “é tão legítima a vontade dos governantes de que os cidadãos entreguem todos os seus bens, como a dos cidadãos em não pagarem nada.”

Os contornos da justiça vêm sendo perseguidos e empregados há tempos como algo enlaçado à igualdade. Aristóteles (1965-1975, Livro, VI, cap. III; Livro III, cap. V, parágrafo 7º) afirmou, bem cedo ainda, que “todos os homens pensam que a justiça é uma espécie de igualdade, e até certo ponto eles concordam de um modo geral com as distinções de ordem filosófica estabelecidas por nós a propósito dos princípios éticos.” E concluiu: “elas explicam o que é a justiça e a quem se aplica, e que deve ser igual para pessoas iguais, mas ainda resta uma dúvida: igual em quê e desigual em quê?”

Vitor Faveiro (1964, p. 56) esclarece, ao destacar que um dos fins mais importantes da organização política das sociedades é exatamente o da *garantia da justiça*, que não basta que a tributação seja justa em sua substância, fazendo-se “necessário que os seus destinatários tenham

a consciência da justiça que lhe está na base.” Nessa direção, explica a *natureza da justiça* na perspectiva dos arranjos clássicos consagrados pelos escritos dos filósofos gregos (comutativa, distributiva e social) (FAVEIRO, 1964, p. 76-81),¹²¹ sendo que as questões de justiça, até então, eram problemáticas fundamentalmente da mitologia e poesia, atreladas às virtudes humanas da verdade e retribuição, ou ainda da utilidade.

As primeiras noções sobre a justiça *comutativa* encontram a sua aurora mais remota nas ideias defendidas por Platão, que sustentava, no plano das relações sociais, a harmonia havida entre todos os homens. Uma concepção que posteriormente avançou com Aristóteles e os conceitos pitagóricos, que fizeram embarcar no âmbito das relações humanas o equilíbrio típico das fórmulas e propriedades matemáticas, conduzindo a um ideal de igualdade.

A formulação evolutiva para um conceito de justiça *distributiva* perpassa pelo reconhecimento de que os homens, apesar de iguais como pessoas, e ainda em dignidade de tratamento, diferem-se naturalmente com relação às aptidões e às qualidades individuais, justificando-se, bem por isso, um tratamento desigual na medida das suas desigualdades. Essa é a linha mestra do pensar filosófico que exerceu uma irrefutável influência até mesmo nas construções jurídico-políticas mais individualistas e personalistas.

Sem embargo, sendo certo que a pessoa humana é um animal social e não vive exclusivamente para si, acaba por contrair certos deveres e obrigações ao mesmo tempo em que lhe são assegurados os direitos e a dignidade. As regras de convívio com a humanidade sobejante constituem, assim, aquilo que se convencionou designar por justiça *social* ou *geral*, que, ademais, legitima as condutas eventualmente conflitantes com o rol dos princípios da justiça comutativa ou da justiça distributiva. É exatamente no plano dessa *justiça social* que se coloca a questão dos sacrifícios individuais em prol da coletividade, inclusive a concorrência do patrimônio particular para o sustento e a satisfação das necessidades gerais, sempre sob a batuta de um sistema de justiça capaz de assegurar os desígnios políticos de um povo.

O conceito e os desdobramentos da *justiça social* são verdadeiramente complexos, a ponto de Friedrich Hayek (1976-1982, p. 76-77) propor a negação da sua existência: “[...] cheguei à conclusão de que o maior serviço que ainda posso prestar ao meu semelhante é fazer

¹²¹ A respeito dos *tipos de justiça* elencados pela doutrina, é possível um paralelo com a Constituição do Brasil de 1988, que consagra, concomitantemente, as ideais de justiça comutativa, distributiva e social no campo da fiscalidade. Nesse sentido, se é verdade que todos os homens são iguais perante a lei, sem discrimen de qualquer natureza (arts. 5º e 150 da CF/1988), não é menos verdade que a tributação precisa atender a capacidade econômica dos contribuintes (arts. 145 e 150 da CF/1988), estando a arrecadação endereçada, naturalmente, à consecução dos interesses públicos a cargo dos sujeitos federativos, em consonância com as competências materialmente definidas (arts. 21, 22, 30 da CF/1988).

com que os oradores e escritores se sintam profundamente envergonhados cada vez que empregarem o termo justiça social.” João Ricardo Catarino (2008, p. 230), por sua vez, temperando um pouco a rigidez da negação filosófica, lembra que a ideia de justiça social costuma ser atraente na medida em que “deixa indefinido exactamente aquilo que está sendo procurado, o que pode ser, portanto, todas as coisas para todos os homens.”

Segundo John Rawls (1991, p. 35, 305), sob a perspectiva de uma *desigualdade tolerável*, todos os bens sociais primários, como a liberdade, as oportunidades, o rendimento e a riqueza, além das bases do respeito por si próprio, devem ser objeto de distribuição com igualdade, a não ser que a distribuição desigual seja mais vantajosa para os outros menos favorecidos. Sublinhe-se a afirmação de que “pode, em certos casos, ser oportuno que alguns tenham menos para que outros possam prosperar, mas tal não é injusto.” Dessa maneira, “não há injustiça no facto de alguns conseguirem benefícios maiores que outros, desde que a situação das pessoas menos afortunadas seja, por esse meio, melhorada.”

A formulação dessas bases conceituais de justiça em Rawls (1991) é importante para a construção teórica da pesquisa porque permite, exatamente, traçar um paralelo possível com um dos principais problemas invocados na admissibilidade de métodos adequados de solução de disputas fiscais. As técnicas não tradicionais de prevenção e de composição de conflitos, nesse sentido, conforme se demonstrará adiante, muito embora aplicadas de maneiras diferentes, porém sob a guarida dos mesmos preceitos objetivos, possuem o predicado de contribuir para o aperfeiçoamento de *todo o sistema de justiça*.

Paralelamente, Amartya Sen (2000, p. 17) analisa as instituições econômicas, sociais e políticas não exatamente por uma perspectiva de justiça, mas a partir de uma proposta de *desenvolvimento como liberdade*, propondo que “o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam.” Todo o complexo de liberdades, como as liberdades políticas, as facilidades econômicas, as oportunidades sociais, a transparência e a segurança protetora, atuam de maneira inter-relacionada, em que umas são importantes para a efetivação das outras.¹²²

¹²² O conceito de liberdades substantivas em Amartya Sen propõe a igualdade como um elemento central: “[...] as liberdades substantivas incluem capacidades elementares como por exemplo ter condições de evitar privações como a fome, a subnutrição, a morbidez evitável e a morte prematura, bem como as liberdades associadas a saber ler, fazer cálculos aritméticos, ter participação política e liberdade de expressão etc.” (SEN, 2000, p. 52).

A justa tributação e distribuição dos encargos sempre esteve ligada à filosofia de constituição política de cada sociedade, mesmo antes da concepção modernamente conhecida dos Estados, forjando arquétipos de convivência social e de solução dos seus conflitos.¹²³

O modelo de justiça no Brasil, que vem merecendo alguns reparos, consagrou o postulado de inafastabilidade do poder judiciário no texto constitucional, impondo obstáculos embaraçosos à evolução do sistema de jurisdição. Apesar de proclamar expressamente a abundância de meios e recursos suficientemente capazes de atender e satisfazer as demandas de todos os cidadãos, o poder judiciário brasileiro, com a missão de pacificar um país com dimensões continentais, não se tem apresentado um canal de solução eficiente e à altura dos anseios sociais, desembocando nas questões da morosidade as críticas mais emblemáticas e incisivas às deficiências enfrentadas pelo modelo.

Geraldo Ataliba (1987) sustentava que a importância do poder judiciário é ainda mais acentuada diante de um panorama de sociedades deformadas, involuídas e subdesenvolvidas, figurando como a “chave de todas as instituições”, porque “não adianta haver lei para tudo, se não for respeitada.” É no judiciário, pois, que se encontram as proteções das minorias contra as investidas das maiorias dominantes, já que não é necessário agradá-las nem cortejá-las.

Rui Barbosa (1999), por sua vez, notabilizou-se por alguns célebres pensamentos, descortinando realidades sensíveis, inclusive dirigindo críticas contundentes à morosidade do poder judiciário: “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”, de maneira que “o lesado não tem meio de reagir contra o delinqüente poderoso.”¹²⁴ Noutra passagem notória, sustentou que a pior ditadura é a do poder judiciário, pois contra ela não há a quem recorrer. Naturalmente, a reflexão é ainda válida às avessas, diante de uma estrutura jurisdicional que detém o intransigente monopólio da prerrogativa de julgar, porém não consegue responder satisfatoriamente aos anseios da sociedade.

¹²³ A ideia de “atividade financeira e os critérios teóricos de justiça” é sintetizada por João Ricardo Catarino (2018, p. 96-101), aduzindo que “a atividade financeira levada a efeito pelo Estado diz respeito à utilização dos meios econômicos por parte dos entes públicos para a prossecução de interesse públicos.” Nesse sentido, a questão de fundo que se coloca na questão do alcance do bem-estar social é saber como se determina quais as necessidades que devem ser objeto de provisão coletiva ou de provisão privada. A resposta, segundo João Ricardo Catarino, não é inequívoca, dependendo do posicionamento teórico que se adotar, dentre duas concepções essencialmente dominantes: uma delas, assentada na tradição liberal da revolução inglesa, de valorização dos valores antigos da liberdade e da proteção da esfera individual, com raízes mais remotas em John Locke, Adam Smith e Stuart Mill. E outra, que resulta mais diretamente dos ideais da revolução francesa, ensejadores da ideia de que a justiça se materializa através de uma ampla ação pública, encontrando como grande expoente John Maynard Keynes.

¹²⁴ “Mas justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta. Porque a dilação ilegal nas mãos do julgador contraria o direito escrito das partes, e, assim, as lesa no patrimônio, honra e liberdade. Os juízes tardinheiros são culpados, que a lassidão comum vai tolerando. Mas sua culpa tresdobra com a terrível agravante de que o lesado não tem meio de reagir contra o delinqüente poderoso, em cujas mãos jaz a sorte do litígio pendente.” (BARBOSA, 1999, p. 45).

A grande verdade é que o sistema de justiça tem falhado de maneira grave em repúblicas como o Brasil, uma vez que a demanda pelos direitos constitucionais encartados tratou de promover o acirramento das disputas. As relações modernas, como lembra Antônio Carlos Wolkmer (2001, p. 97), corroeram as engrenagens da jurisdição com os novos atores sociais, de perfis não governamentais e transnacionais, também acompanhadas por uma realidade complexa e multidimensional, fazendo emergir outras fontes de produção da cultura jurídica. Não obstante, a cultura brasileira, notadamente a publicista, é ainda fortemente “marcada por uma tradição monista de forte influxo kelseniano, ordenada num sistema lógico-formal de raiz liberal-burguesa, cuja produção transforma o Direito e a Justiça em manifestações estatais exclusivas.” (WOLKMER, 2011, p. 97).

É nesse caminhar que o instrumental de mecanismos adequados para a solução e a prevenção de disputas fiscais encontra a sua legitimação, garantindo, em última análise, a efetivação do sistema de justa tributação. Um ideal que permanece a suplicar, entretanto, do beneplácito do Estado que se proclama democrático. Parafraseando Diogo Leite de Campos (2006, p. 35), tem-se que a presença da justiça deve-se colocar em todos os níveis da atividade tributária, formatando a ordem de direito fiscal. Nessa direção, não basta que o direito tributário seja somente uma ordem, mesmo que seja uma ordem segura. É necessário refletir “uma ordem justa” para que as normas legais tributárias mereçam o nome de direito tributário.

É obrigação avançar. Somente um sistema de justiça multifacetada, municiado de instrumentos adequados para a prevenção e resolução das disputas tributárias, marcado por maior sofisticação, celeridade e especialização, demonstra-se verdadeiramente capaz de representar a consagração de uma proposta moderna de acesso à justiça. Os mecanismos adequados de solução de conflitos, nesse cenário, detêm uma vocação para representar a consolidação do regime democrático, presidido por princípios da reciprocidade e pela mútua colaboração entre o poder público e os contribuintes.

Seguindo esse entendimento, importante se faz apresentar, no próximo capítulo, uma proposta que consagra a tutela jurisdicional efetiva como um princípio legitimador dos meios adequados de solução de conflitos, com enfoque na evolução do conceito multiportas e as suas perspectivas para o direito tributário brasileiro, utilizando como base analítica a arbitragem, a transação, a conciliação e a mediação.

3 A TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA COMO POSTULADO LEGITIMADOR DAS VIAS ADEQUADAS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS: A EVOLUÇÃO DO MODELO MULTIPORTAS E AS PERSPECTIVAS PARA O DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Aludindo Giorgio Del Vecchio (1968, p. 35), pode-se dizer que “a ideia de Justiça é inata ao espírito humano (*per naturam impressa mentibus*), embora a sua consciência, como a de todas as eternas verdades, se tenha desenvolvido só gradualmente.”

No decorrer das últimas décadas, o modelo de pacificação social no Estado de direito revelou-se centralizado e intensificado em uma estrutura pública, essencialmente monista e obrigatória, corporificada num aparelho judiciário legitimado pela separação dos poderes. Presentemente, porém, esse arquétipo debelador de conflitos tem-se mostrado insuficiente e incapaz de conter os avanços e as complexidades das disputas emergentes das sociedades contemporâneas, invocando alternativas para o sistema tradicional de justiça do Estado.

Nos últimos anos, o Brasil tem buscado, ainda que timidamente, aproximar-se dos denominados *métodos alternativos de resolução de conflitos*,¹²⁵ contudo, especificamente em matéria de tributação, os avanços ainda são inexpressivos. Há um imperativo premente, nessa perspectiva, de repensar a compreensão tradicional do acesso à jurisdição como um postulado mais abrangente, complexo e efetivo para solução das disputas sociais.

3.1 O CONFLITO E A COOPERAÇÃO NO ÂMBITO DAS RELAÇÕES SOCIAIS

Os conflitos são manifestações que refletem as interações humanas, inerentes às configurações mais distintas de sociedade. O surgimento dos Estados e da própria função jurisdicional, como um dos produtos das grandes revoluções que redefiniram as relações modernas, representa a construção histórica oriunda dessa realidade, com o propósito de oferecer um instrumental à resolução impositiva dos conflitos intersubjetivos.

O termo *conflito* deriva das palavras latinas *con* (juntos) e *fligere* (luta, combate). Albert Fiadjoe (2004) destaca que, muito embora os conflitos sejam inerentes às relações sociais, as disputas podem ser evitadas (*while conflict is inevitable, disputes need not be*). As

¹²⁵ A terminologia “métodos alternativos de resolução de conflitos” decorre de expressões já consolidadas no direito comparado: *alternative dispute resolution (ADR)* ou *mecanismos alternativos de solución de conflictos (MASC)*. Entende-se, entretanto, conforme será abordado mais adiante, que a temática comporta um tratamento mais apropriado: métodos “adequados” de solução de conflitos.

disputas decorrem exatamente da falta de habilidade para gerir os conflitos.¹²⁶ Nutrir o conhecimento a respeito das causas dos conflitos representa, dessa forma, um componente relevante para que os Estados possam evoluir em suas melhores práticas e nas respectivas políticas de gestão dos interesses tributários em disputa.

Para Antônio Lara (2015, p. 320), os conflitos podem ser entendidos como “todo o processo social de oposição em que uma das partes, pelo menos, procura deliberadamente a sujeição, a destruição ou o derrube da outra ou das outras”, apresentando-se cada vez mais presentes e constantes nas sociedades modernas, como produto do cruzamento de gerações, da oposição entre os sexos, dos embates político-ideológicos, das diferenças socioeconômicas e da contradição entre as religiões e os distintos grupos étnicos.

Não é de hoje que o conceito de conflito é um tema debatido no âmbito das mais diversas ciências, desvelando pensamentos de toda sorte e inclinação. Rousseau (2013, p. 26-29) desenvolveu a ideia de que a sociedade corrompe o homem, sendo a violência um produto do convívio social. Max Weber (2015a, p. 23), por sua vez, formulou uma proposição sobre os conflitos pautada nas relações sociais, a partir de comportamentos interdependentes e recíprocos que se amoldam, sustentando que a *luta* ocorre quando as ações orientam-se com o intuito de impor a vontade própria contra a resistência dos parceiros.

Em realidade, como explica Remo Entelman (2005, p. 49), o conflito é apenas *uma das modalidades possíveis* dos relacionamentos sociais que, invariavelmente, compõem o cotidiano dos indivíduos, sejam em interações mais duradouras ou efêmeras. Os conflitos são, pois, aquela percepção de que o comportamento do outro indivíduo impede o exercício de alguma conduta ou algum interesse próprio, de alguma satisfação individual. Nesse sentido, a problemática atinente aos conflitos é uma questão de cunho evidentemente sociológico,¹²⁷ que

¹²⁶ É preciso entender, conforme anota Albert Fiadjoe (2004, p. 8-9), as *origens* e as *responsabilidades* pelos conflitos, o que pode ser compreendido com melhor virtude pela *alternative dispute resolution*. Acerca do tema, o Fiadjoe propõe um diagrama de representação dessas origens e responsabilidades: “Origins of Conflict – Different values: Convictions, Priorities, Principles, Beliefs; Unmet basic needs: Belonging, Power, Freedom, Fun; Limited resources: Time, Money, Property. Responses to Conflict – Principled: Understanding, Respect, Resolution; Soft: Withdraw, Ignoring, Denial; Hard: Threats; Aggression, Anger.”

¹²⁷ A ideia de conflito como questão inerente à natureza humana é tratada também por Vitor Faveiro (1964, p. 62), que defende o uso da racionalidade na solução das disputas sociais. O homem, como ser da Natureza, encontra-se sujeito a leis ou a necessidades gerais próprias da espécie animal a que pertence, dimanando daí características fundamentais com a conservação e perpetuação. Assim, se até para a consecução das suas virtudes mais primitivas o homem é impedido de manter-se em isolamento, reluz evidente que a sociabilidade é condição ínsita e inerente à vivência humana, conduzindo naturalmente a encontros e conflitos de interesses. Contudo, diferentemente das demais categorias de vida conhecidas, o ser humano é dotado de inteligência racional e liberdade, devendo utilizar as faculdades que possui a mais que os outros seres para “realizar a sua perfeição”, de modo que “a resolução dos conflitos entre os homens não pode, pois, realizar-se num plano puramente naturalístico.”

demanda uma abordagem multidisciplinar, transcendente à ciência jurídica, incumbindo ao direito posto, não obstante, compreender e equalizar as técnicas *mais adequadas* de solução.

Em razão da índole evidentemente nociva dos conflitos, sem esquecer os elevados custos físicos, emocionais e financeiros resultantes das disputas, os indivíduos têm buscado, historicamente, formas diferentes de solucionar as suas desavenças. Christopher Moore (1998, p. 19) destaca que as pessoas, procurando administrar e resolver as suas disputas, têm procurado desenvolver procedimentos que sejam eficientes e lhes permitam a satisfação dos próprios interesses, minimizando o sofrimento e controlando os gastos desnecessários. Na maioria das controvérsias, os envolvidos possuem à sua disposição mecanismos distintos para reagir ou resolver os seus conflitos, sendo que os procedimentos só se diferem pela forma como as questões são direcionadas e definidas, o que provoca uma gama enorme de resultados diversos, tanto de natureza tangível quanto intangível. O direito, nessa perspectiva, desempenha um papel bastante importante, mas também restrito, na administração dos conflitos.

No âmbito da ciência jurídica, especialmente, a problemática dos conflitos foi enfrentada por afamados processualistas. Francisco Carnelutti (1941), por exemplo, destacou um viés *ético* na composição dos conflitos, aduzindo que a paz entre os homens encontra-se relacionada com uma espécie de *solução espontânea* dos conflitos, cuja existência é mostrada pela observação da realidade. Nesse aspecto, Carnelutti adiciona que “sólo a través de la ética la política puede obtener resultados definitivos en la reacción contra la acción disolvente del conflicto de intereses.” (CARNELUTTI, 1941, p. 53-55).

As arenas turbulentas do convívio social não são estranhas, por natural, na atmosfera das relações estabelecidas entre os cidadãos e o poder público legitimamente instituído, sobretudo a partir do marco do Estado de direito, quando o próprio Estado também passou a ser encarado como um sujeito de direitos e de obrigações. O rol dos interesses particularmente antagônicos da administração pública e dos cidadãos faz emergir um ambiente indutor de choques e conflitos, não apenas possíveis, mas também reais, prováveis, constantes e habituais.

No campo da tributação, mais especificamente, a conflituosidade sobressalta diante da preocupação econômica divergente entre os contribuintes e a fazenda pública: de um lado, o Estado tentando alavancar a arrecadação por intermédio de leis e atuações administrativas muitas vezes questionáveis; de outro, os contribuintes buscando canais para reduzir os impactos da tributação e assumindo, por vezes, condutas ilegítimas ou juridicamente discutíveis.

A contraposição desses interesses intersubjetivos, capazes de ensejar as disputas jurídico-tributárias, emerge, desse modo, da transgressão de comandos normativos impostos a partir da ideologia das categorias politicamente dominantes, evidenciando motivações de

origens completamente distintas e complexas, que oscilam desde o desconhecimento e a insegurança da legislação,¹²⁸ a insuficiência de recursos para o pagamento das dívidas, a divergência acerca dos valores ou de outros aspectos da exação tributária, até o intuito proposital da inadimplência por parte dos obrigados.

O advento da chamada *pós-modernidade*¹²⁹ conduziu a um acirramento ainda mais potencializado da conflitualidade, alavancada pelo fenômeno da escassez dos poderes instituídos e pelas deficiências no oferecimento de respostas minimamente adequadas. A realidade da justiça tributária, notadamente, expõe os problemas viscerais do modelo tradicional de jurisdição estatal, que repercutem no atraso e na insegurança das decisões, sugerindo, conseqüentemente, um sentimento crescente de injustiça.

¹²⁸ Recorrendo aos ensinamentos da doutrina italiana, é possível afirmar que as situações subjetivas fundamentais do direito tributário são perfilhadas como “permitidas” (*permesso*), “facultativas” (*facoltativo*), “obrigatórias” (*obbligatorio*) e “proibidas” (*vietato*). Contudo, as relações concernentes a essas situações subjetivas ainda não foram bem esclarecidas, a saber, as relações “poder/ sujeição” e “lei/dever”, às quais as relações “falta de poder/imunidade” e “não direito/liberdade” são franqueadas. Nesse sentido, a definição da relação “poder/sujeição” e o seu conteúdo definem a fonte de situações subjetivas, particularmente as das obrigações, inclusive tributárias, sugerindo controvérsias de toda espécie. Nesse viés, recorrendo a Carlo Garbarino (2003, p. 114-115): “A questo punto è stata individuata una serie di vocaboli nei riguardi dei quali sono state specificate in via stipulativa le regole d'uso che definiscono le situazioni soggettive ed i rapporti fondamentali. In sintesi, le situazioni soggettive fondamentali (cioè le qualificazioni precettive) -permesso, facoltativo, obbligatorio, vietato - consentono di attribuire significato ai rapporti fondamentali (qualificazioni precettive intersoggettive) che sono espresse in termini di correlazione (potere/ soggezione, diritto/ dovere e carenza di potere/immunità, non-diritto/ libertà) o di negazione (potere/ carenza di potere, diritto/non-diritto, soggezione/ immunità, dovere/ libertà). Ciò è essenzialmente determinato dal fatto che l'esercizio di situazioni soggettive di permesso o facoltà, ovvero la violazione di situazioni soggettive di obbligo o divieto, determinano a loro volta altre situazioni soggettive di permesso, facoltà, obbligo, divieto od altri rapporti fondamentali di potere/ soggezione, diritto/ dovere, incapacità/ immunità, non-diritto/ libertà, che a loro volta attuano altre situazioni o rapporti, e così via. In base a queste indicazioni è agevole rilevare che le locuzioni - quali ad esempio diritto soggettivo od interesse legittimo - che sono generalmente utilizzate al fine di esprimere situazioni o rapporti presentate come semplici, denotano invece una complessa congerie di situazioni e rapporti fondamentali attuati con il descritto meccanismo a catena. Ed infatti locuzioni come ‘diritto soggettivo’ od ‘interesse legittimo’ esprimono ordinariamente più di una situazione soggettiva fondamentale (o qualificazione precettiva) - in termini di permesso, facoltativo, obbligatorio, vietato - e più di un rapporto fondamentale (o qualificazione precettiva intersoggettiva); esse esprimono cioè, come si dice metaforicamente, ‘un fascio’ di posizioni giuridiche soggettive. Ciò vale ovviamente con riferimento alle posizioni soggettive nel diritto tributario, in particolare ai fini del tipo della tutela disponibile.”

¹²⁹ A paradigma da “pós-modernidade” invoca inúmeras discussões sobre a sua definição, a sua finalidade e o seu objeto. Conforme define Sergio Ricardo Fernandes de Aquino (2011, p. 123), “é um processo (histórico e cultural) em formação”, irradiando “uma vivência que não se consegue afirmar a partir de seus narradores ou de uma concepção teórica.” Esse movimento em curso, segundo Bittar (2005), caracteriza-se pelo estado reflexivo histórico transitivo, não se tratando de um processo necessariamente jurídico. O discurso pós-moderno, dentro ou fora das ciências jurídicas, traduz a linguagem da proteção irrestrita da *dignidade da pessoa humana*, das liberdades fundamentais e das expressões da personalidade humana, preocupações claramente evidenciadas com o crescimento da publicização do direito privado, bem como com o incremento da discussão e do debate sobre a importância dos movimentos teóricos em torno de direitos fundamentais individuais, sociais, coletivos e difusos.

3.1.1 Uma nova (des)ordem mundial

A interação mundial é um fenômeno que ocorre há séculos, projetando o instinto humano atraído por curiosidade, conquistas, oportunidades e colaboração. Mas se é verdade que a migração humana, no passado, possuía uma motivação sobretudo mercantil, atualmente o fenômeno da globalização¹³⁰ sustenta-se essencialmente nos aspectos da *informação* e do *conhecimento*, catapultados pelo desenvolvimento tecnológico.

Nas últimas décadas, o mundo vem passando por transformações paradigmáticas, capazes de reconfigurar profundamente a estrutura das relações *líquidas*,¹³¹ nas dizes de Zygmunt Bauman (2007). Uma passagem revolucionária da transição histórica, ainda em passos de descoberta e concretização, originária da digitalização, da robótica, da inteligência artificial, das tecnologias multidimensionais. Trata-se da *Lei da Complexidade Crescente*,¹³² em decorrência dos fenômenos evolutivos e da ausência de fronteiras.

Essa realidade globalizante apresenta algumas questões transacionais importantes e inovadoras, com repercussões diretas também em aspectos da fiscalidade, como os fluxos migratórios não administrados, as ameaças constantes do terrorismo, as pandemias, as alterações climáticas e as crises econômicas e financeiras, capazes de impactar e exercer influência na reconfiguração político-filosófica dos Estados e dos seus instrumentos de financiamento. Noutros termos, apesar das inegáveis contribuições carreadas pelo processo de globalização, os benefícios alcançados não têm sido partilhados equitativamente entre as nações, trazendo dificuldades insolúveis em curto prazo.

¹³⁰ Sobre o tema da globalização, Bauman (1999, p. 63 e ss.): “Esta nova e desconfortável percepção das “coisas fugindo ao controle” é que foi articulada (com pouco benefício para a clareza intelectual) num conceito atualmente na moda: o de globalização. O significado mais profundo transmitido pela idéia da globalização é o do caráter indeterminado, indisciplinado e de autopropulsão dos assuntos mundiais; a ausência de um centro, de um painel de controle, de uma comissão diretora, de um gabinete administrativo. A globalização é a “nova desordem mundial” de Jowitt com um outro nome.”

¹³¹ Zygmunt Bauman (2007, p. 7) emprega o termo *modernidade líquida* para retratar a fluidez das relações no mundo contemporâneo: “A passagem da fase *sólida* da modernidade para a *líquida* – ou seja, para uma condição em que as organizações sociais (estruturas que limitam as escolhas individuais, instituições que asseguram a repetição de rotinas, padrões de comportamento aceitável) não podem mais manter sua forma por muito tempo (nem se espera que o façam), pois se decompõem e se dissolvem mais rápido que o tempo que leva para moldá-las [...]”

¹³² Sobre o tema, Santos (2001, p. 195-196) explica: “O processo evolutivo verificado no sentido da globalização gradual da humanidade, decorre num contexto geopolítico e geofísico tendencialmente planetário, onde as dialéticas de definição e projeção espacial dos poderes instituídos ou emergentes, têm determinado um outro processo paralelo, cuja evolução transcende à lógica da simples reprodução do modelo estatal, alargado aos grandes espaços. O processo não se resume, pois, à simples exportação do modelo de estado moderno de matriz ocidental. Verifica-se, de facto, a diversificação e intensificação de efeitos processuais, estrutural e conjunturalmente variáveis, mas cuja articulação interactiva e sinérgica determina uma complexificação progressivamente acrescida do sistema de relacionamento entre as unidades politicamente organizadas que, por sua vez, evoluem, também, segundo as dinâmicas de tendência globalizante, e em cujo contexto, a humanidade concreta situa e desenvolve a sua acção.”

A Europa tem enfrentado uma concorrência de nações menos desenvolvidas nas últimas décadas, que não comungam as mesmas condições de vida e as mesmas escolhas sociais, políticas, fiscais ou ambientais. Diante dessa situação, diversos países têm buscado atalhos para inserção em mercados europeus como facilitadores do sucesso de negócios e empresas, precisamente porque suportam custos econômicos mais reduzidos, diretivas mais brandas de meio ambiente, além de uma tributação inferior, acarretando uma consequente vantagem competitiva. Por isso, mesmo parecendo uma realidade ainda distante, a União Europeia (2017a, p. 13) já reflete a respeito de um “código de normas globais.”

Toda essa conjuntura descortina uma humanidade cada vez mais complexa, cujas interações individuais, os laços com a família e os grupos sociais, com a religião e o Estado, encontram-se em significativa transformação.¹³³ A globalização escancarou uma exposição franca à multiculturalidade e à diversidade, impulsionado um extraordinário campo para o desenvolvimento socioeconômico, mas também desencadeou, paralelamente, incontáveis apreensões sintomáticas com a integração de valores que são aparentemente inconciliáveis.

Ao mesmo tempo, a diversidade universalizada e a constante transformação das sociedades pós-modernas não são acompanhadas de modo satisfatório pelos ordenamentos jurídicos vigentes, incapazes de empregar os esforços necessários à previsão exaustiva das hipóteses normativas referentes às condutas e formas de solução das disputas emergentes da efemeridade. Em tempos de compartimentação social, pautada em divergências não superadas de natureza ideológica, política, religiosa, étnica, cultural, racial, econômica, tecnológica – que devem fazer repensar a disciplina social –, eleva-se uma nova cultura alicerçada nos métodos alternativos, no sentido de *entender, prevenir e solucionar* os conflitos de interesses.

Essa inovadora (des)ordem mundial atinge o centro das sociedades da atualidade, penetrando no âmago da legitimidade dos Estados, tamanha a sua incapacidade de oferecer respostas identificadas com os problemas hodiernos.¹³⁴ Desponta, assim, um reluzente marco

¹³³ O “velho mundo” vem sendo atingido de formas diferentes pelas novas realidades e, apesar das fortes semelhanças capazes de conduzir a integração dos países, existe uma variedade de tradições, experiências e situações peculiares, engendrando progressos não uniformes em todas as regiões. Uma crise que atinge de forma diferentes as diversas zonas da União Europeia, que, no final do ano de 2016, elevou a taxa de desemprego dos jovens para o patamar de 20%, chegando a 40% entre países como Grécia, Itália e Espanha (UNIÃO EUROPEIA, 2017b, p. 9).

¹³⁴ Jose Luis Bolzan de Moraes (1999, p. 111) chegara a questionar se a construção normativa brasileira acompanhava os indicadores dos anseios populares: “Questiona-se, portanto, se é o Direito que persegue a realidade ou, contrariamente, se incumbe a ele a tarefa de antecipar e produzir o novo, pela imposição de regramentos. Fica aqui a interrogação de que, por vezes, as situações fáticas e as exigências sociais antecedem a prescrição normativa, cabendo ao Direito acompanhar, e aos juristas, prevendo situações conflituosas futuras, propor regramentos para as mesmas – por exemplo, a questão da clonagem que faz com que se pense em uma nova matéria jurídica, o biodireito, em franca ascensão”.

histórico, com a ascensão de novos sujeitos,¹³⁵ além de interesses e conflitos desconhecidos, refletentes também, naturalmente, no campo do direito tributário. João Baptista Herkenhoff (2001, p. 30) indagou “para onde vai o direito?”,¹³⁶ defendendo um resgate do homem no projeto da nova sociedade, o que impõe a ruptura com os modelos estruturais de dominação, passando também pela valorização das potencialidades da criatura humana.

Há, pois, um inegável e crescente problema de fiscalidade, regional e mundial. A tributação precisa ser reconfigurada em curto prazo, com a assunção de novas bases de incidência, compatíveis com o mundo contemporâneo. E isso conduz, igualmente, a uma conclusão insofismável: as pessoas e os Estados precisam estar abertos ao novo momento e preparados para reagir às novas adversidades.

A transição para o século XXI expôs o fenômeno da humanidade diversificada, pautada em uma forma diferente de relação do Estado com os cidadãos, trazendo a postulação de uma justiça mais tolerante, aberta e colaborativa. Uma justiça encarada como algo contrário ao despotismo, sustentada por uma ideia da igualdade complexa em oposição ao totalitarismo, implicando a máxima diferenciação, em vez de máxima coordenação (WALZER, 1999, p. 299). Um Estado amplamente democrático, sem dominação e imposição, que não ofende a dignidade dos cidadãos e a sua capacidade moral e política enquanto ser social.

3.2 O PARADIGMA DA DESESTATIZAÇÃO: O AVANÇO DAS SOLUÇÕES DE DIREITO PRIVADO NOS DOMÍNIOS DO DIREITO PÚBLICO

A grande dicotomia entre os cânones *público* e *privado* é o objeto central da atenção de Norberto Bobbio (2007, p. 13-15) no enfrentamento de temáticas como Estado, governo e sociedade, destacando, de plano, a percepção de que “a originária diferenciação entre o direito público e o privado é acompanhada pela afirmação da supremacia do primeiro sobre o segundo” (*ius publicum privatorum pactis mutari non potest*).¹³⁷

¹³⁵ Nesse sentido: “A globalização e a terciarização da economia aceleraram e diversificaram as formas de concentração, passando a haver um novo sujeito a nível de economia, designado por grupo empresarial, industrial ou financeiro, nacional ou multinacional. É o fenômeno que remete à figura das sociedades gestoras de participações sociais, por meio das quais os grupos econômicos e o próprio Estado estruturam os seus negócios especializados.” (TORMENTA, 2011).

¹³⁶ Pela perspectiva de um “imperativo ético”, Herkenhoff defende que a “Ciência do Direito não pode ser uma Ciência do formal, subordinada ao tecnicismo. A técnica é meio para atingir um fim, é altamente apreciável como salvaguarda de valores jurídicos. Mas a técnica não é um fim, é apenas caminho para alcançar a substância do Direito.” (HERKENHOFF, 2001, p. 63).

¹³⁷ A respeito do tema, Norberto Bobbio (2007, p. 13-15) acrescenta: “Sejam quais forem a origem da distinção e o momento de seu nascimento, a dicotomia clássica entre direito privado e direito público

A questão do público e do privado é abordada por Bobbio em paralelo às chamadas dicotomias correspondentes: *sociedade de iguais e sociedade de desiguais*; *lei e contrato*; e *justiça comutativa e justiça distributiva*. O “primado do direito privado” é aquele que resulta da profusão do direito romano no Ocidente (ou *Pandette*), cujos institutos principais estão representados pela família, pela propriedade, pelos contratos e pelos testamentos, recebendo uma deferência durante séculos como o “direito por excelência”. Já o “primado do direito público” é produto sobretudo do último século, como reação contra a concepção liberal do Estado, representando a derrota histórica, embora não definitiva, do Estado mínimo, que “se funda sobre a contraposição do interesse coletivo ao interesse individual e sobre a necessária subordinação, até à eventual supressão, do segundo ao primeiro, bem como sobre a irredutibilidade do bem comum à soma dos bens individuais.” (BOBBIO, 2007, p. 15-24).

Atualmente, está cada vez mais complicada a distinção nítida entre os interesses públicos e os privados. A doutrina autorizada vem constatando o desvanecimento gradativo dessa oposição entre os interesses públicos e privados¹³⁸, intensificados na transição para o Estado *democrático* de direito, que tratou de reformular as relações entre Estado e sociedade. As Constituições recentes, notadamente a Constituição do Brasil de 1988, alavancaram a participação ativa dos cidadãos para o âmbito de atuação anteriormente reservado aos entes públicos, travando uma mutação silenciosa que está a tocar o cerne do direito público.

reflete a situação de um grupo social no qual já ocorreu a diferenciação entre aquilo que pertence ao grupo enquanto tal, à coletividade, e aquilo que pertence aos membros singulares; ou, mais em geral, entre a sociedade global e eventuais grupos menores (como a família), ou ainda entre um poder central superior e os poderes periféricos inferiores que, com relação àquele, gozam de uma autonomia apenas relativa, quando dele não dependem totalmente.”

¹³⁸ Maria João Estorninho (1999, p. 89-90) especulou sobre a *fuga para o direito privado* ao enfrentar o tema da atividade da administração pública, assinalando a insuficiência e os desajustamentos da teoria clássica do direito administrativo em face das novas realidades, de forma a justificar plenamente a necessidade da sua adaptação. Destacou que o pensamento tradicional parte da concepção de uma administração “dotada de privilégios especiais que lhe permitem realizar os fins de interesse público a seu cargo”, identificando-se o direito administrativo, em seu núcleo, com “um sistema de formas jurídicas relativas ao exercício imperativo do poder estatal.” Esse posicionamento, absorvido pela doutrina dominante, ofuscou todas as demais formas de atuação administrativa que não se reconduziam ao esquema ortodoxo, mas acabou cedendo espaço a uma nova compreensão em que a intervenção do Estado na sociedade deixou de provocar surpresa: “Pelo contrário, gera-se na sociedade dos nossos dias uma exigência crescente de bem-estar e desaparece a tradicional separação entre o Estado e a sociedade, que deixam de ser antagônicos entre si.” Em suma, “a partir de determinado momento, toma-se consciência de que o acto administrativo é apenas um dos instrumentos da actuação da Administração Pública susceptível de lesar os direitos dos particulares, uma vez que, provavelmente, com o âmbito cada vez mais alargado da Administração prestadora de bens e serviços, o administrado passa a ser também igualmente prejudicado pela própria inércia da Administração. Isto significa que se colocam dois tipos de problemas novos, a precisarem de ser resolvidos pela doutrina: por um lado, o problema da própria identificação das formas de actuação da Administração Pública; por outro, o problema da necessidade de criação de garantias dos particulares, em face dessas novas realidades administrativas.”

As transformações que mundo enfrenta, sob a forte influência da globalização, da tecnologia, da informática e da realidade digital, impõem também uma modificação orgânica nas estruturas jurídico-normativas, no sentido de promover um processo de *desestatização*, capaz de desincumbir o *poder público* daquelas atribuições tradicionalmente reservadas pelo ordenamento jurídico. Desloca-se, com isso, o papel do Estado como provedor exclusivo dos serviços e das utilidades públicas essenciais, que passaram a ser partilhadas com os setores privados, resultando ao Estado, preponderantemente, uma investidura mais ativa no papel de agente regulador e de fiscalização da iniciativa privada.

Os fenômenos de desestatização, de desregulamentação e de privatização, muito embora de difícil conceituação, notadamente pela complexidade e extensão das ações que comportam, têm sido objeto de estudos diversos nas últimas décadas.¹³⁹ A doutrina tem abordado essas questões sobretudo pelo viés da *privatização* em sentido amplo,¹⁴⁰ abrangente do conjunto das medidas direcionadas a promover a diminuição do Estado: a *desregulação*, com a redução da intervenção do Estado no domínio econômico; a *desmonopolização*, com a prejuízo de exclusividade sobre as atividades econômicas; a *desnacionalização* ou a *desestatização*, com a venda das participações das empresas estatais para o setor privado; a *concessão* de serviços públicos; e os *contracting out*, como instrumentos de celebração dos acordos colaborativos (DI PIETRO, 2003, p. 17).

No terreno próprio do direito tributário, não é de hoje que a impositividade rígida na aplicação das normas jurídicas, sob um viés autoritário e positivista, vem sendo debatida e questionada. Vitor Faveiro (1960, p. 11), numa postura visionária e contrária ao exagerado formalismo, observara o efeito entorpecedor que o rigor formal provoca na ordem jurídica “no que diz respeito à rapidez dos negócios ou à dificuldade que pode constituir quanto à obtenção de fins coletivos ou de ordem moral eventualmente contrariados pela existência de elementos formais inatacáveis ou inimpugnáveis.”

O alvitre de ressignificação do aparato jurisdicional (do poder judiciário) do Estado brasileiro, portanto, emerge precisamente dessa ideia de mutação cultural do direito público, não parecendo existir no texto constitucional qualquer disposição, explícita ou implícita, que imponha limitações políticas quanto à admissibilidade das técnicas alternativas de solução de conflitos em matéria tributária. Diversamente, aparenta ser melhor defensável uma concepção

¹³⁹ No Brasil, o Programa Nacional de Desestatização foi instituído pela Lei n. 9.491, de 1997.

¹⁴⁰ De acordo com Cristiane Derani (2002, p. 110), a ideia de privatização remete à “transferência de um serviço realizado pelo poder público para o poder privado e também à transferência de propriedade de bens de produção públicos para o agente econômico privado.”

em sentido oposto, alinhada com a ideia de que a implementação dos novos instrumentos vem a efetivar a promessa constitucional de acesso e distribuição de justiça.

Norberto Bobbio (2007) destacou a coexistência de dois diferentes processos em andamento na atualidade, de *publicização do privado* e de *privatização do público*, que se compenetraram um ao outro, não sendo incompatíveis: nesse sentido, “o primeiro reflete o processo de subordinação dos interesses do privado aos interesses da coletividade representada pelo Estado que invade e engloba progressivamente a sociedade civil”; o segundo, por sua vez, “representa a revanche dos interesses privados através da formação dos grandes grupos que se servem dos aparatos públicos para o alcance dos próprios objetivos.” (BOBBIO, 2007, p. 27).¹⁴¹

Trata-se de uma fenomenologia também revelada na esfera do direito tributário, chamando a atenção da doutrina há algum tempo. Dino Jarach (1998, p. 15) explica que as doutrinas que buscam submeter o direito tributário aos princípios de direito privado possuem, consciente ou inconscientemente, um substrato individualista e liberal, enquanto as doutrinas que assimilam o direito tributário ao direito administrativo se inspiram, por vezes, em uma concepção *estadólatra*, que se degenera facilmente em totalitarismo.

Diogo Leite de Campos (2006) sugere um *desmascarar dos governantes* como o impulso para um novo pacto social,¹⁴² reascendendo a figura da pessoa, do cidadão e do contratualismo democrático, suficientes para justificar a proposição de um “direito tributário contratualizado” no âmbito das garantias de terceira geração.¹⁴³

¹⁴¹ Interessante notar que Paulo Martins (2013, p. 64-65) destaca a existência de uma tensão dialética permanente entre interesses públicos e privados, exemplificando a partir do texto constitucional português: “[...] a Constituição Portuguesa atribui dignidade equivalente ao direito à informação e aos direitos de personalidade, mas a doutrina reconhece uma tensão dialética permanente entre eles. Para Costa Andrade, não é suficiente invocar o direito à informação; é preciso demonstrar que o interesse noticioso é superior e não causa ‘um sacrifício manifestamente desproporcionado’. A dignidade da pessoa humana deve ser vista como ‘afirmação da autonomia racional e moral prática, outro valor a realizar em concreto’. Funciona, simultaneamente, como fundamento da liberdade de expressão e como limite. Neste sentido, ‘assume a natureza de conceito de comunicação, salientando as dimensões relacionais da existência humana e os direitos de reconhecimento, consideração e respeito do indivíduo perante a sociedade’. A compatibilização de direitos, traduzida em soluções de compromisso, para que nenhum ceda ou alcance primazia, é, assim, indispensável.”

¹⁴² Prossegue Diogo Leite de Campos (2006, p. 70): “O afastamento entre *governantes* e *governados* acentua-se. Descobre-se que os governantes não são diferentes (não são o ‘princeps’ romano, o monarca iluminado), mas pessoas como todas as outras. E que o Estado não é uma ideia, uma vontade, um Leviathan, um deus, mas um conjunto de pessoas com os seus interesses próprios, as suas oposições, com o carácter de estrangeiros em relação aos seus concidadãos”. Velhos mitos são postos em causa; desde logo, a ‘sacralização’ dos governantes pelo seu carácter representativo. O povo exige uma participação directa nas decisões políticas.”

¹⁴³ Diogo Leite de Campos (2006, p. 122-130) argumenta que “[...] há que ter consciência que os seres humanos estão antes e acima do Estado e dos impostos. Antes do dever de pagar impostos, situa-se o direito fundamental de não pagar os impostos que violem os direitos (liberdades, garantias) das pessoas. A criação dos impostos deve ser participada pela sociedade civil em termos de real ‘auto-tributação’.”

Há, desse modo, um processo em desenvolvimento que expõe a contaminação do direito público pelo privado e do direito privado pelo público. No direito fiscal comparado, inclusive, já existe uma tendência consolidada e uma aceitação maior desse paradigma, restando ao direito brasileiro somente observar o que acontece no seu entorno.

3.3 A SUPERAÇÃO DO ACESSO AO “PODER JUDICIÁRIO” PELO PRINCÍPIO DA TUTELA JURISDICIONAL EFETIVA

A abalizada doutrina costuma afirmar que a expressão *acesso à justiça* traduz uma ideia cuja definição é reconhecidamente difícil, mas que exerce uma importante função ao determinar duas finalidades essenciais do sistema pelo qual as pessoas podem reivindicar os seus direitos e resolver os seus litígios perante o Estado: a primeira, “deve ser realmente acessível a todos”; em segundo lugar, “deve produzir resultados que sejam individual e socialmente justos.” (CAPPELLETTI; GARTH, 1988, p. 3).

Cappelletti e Garth (1988, p. 6) assinalam que o acesso *efetivo* à justiça vem sendo progressivamente reconhecido como um direito social básico nas sociedades modernas, identificando a palavra *efetividade* com o conteúdo de *paridade* ou de *igualdade de armas*. Danielle Annoni (2008, p. 29-51) destaca que o acesso à justiça elevou-se ao status de um direito humano no ecossistema das democracias contemporâneas conquistadas no século XX, caracterizando-se pela universalidade, indivisibilidade, irrenunciabilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade.

No Brasil, o acesso à justiça encontra sustentação com lastro jurídico-constitucional histórico, repercutindo na coleção de valores enunciados pela legislação infraconstitucional. Em sua primeira aparição explícita em um texto fundamental, a noção de acesso à justiça constou da Constituição do Brasil de 1946, em cujo artigo 141, § 4º, dispunha-se que: “A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual.”

O advento da Declaração Universal dos Direitos do Homem, da Organização das Nações Unidas, firmada no ano de 1948,¹⁴⁴ globalizou a concepção de acesso à justiça. Posteriormente, com o Pacto de San José da Costa Rica, que estabeleceu a Convenção

¹⁴⁴ “Artigo 8. Todo o homem tem direito a receber dos tribunais nacionais competentes remédio efetivo para os atos que violem os direitos fundamentais que lhe sejam reconhecidos pela constituição ou pela lei.” (ONU, 1948).

Americana sobre os Direitos Humanos,¹⁴⁵ no ano 1969, tratou-se de reafirmar as garantias, avançando-se também em seus desdobramentos.

A Constituição do Brasil de 1988,¹⁴⁶ sob a influência das Cartas europeias, enumerou uma série de disposições fundamentais que consagram o acesso efetivo à justiça, garantido a inafastabilidade do poder judiciário,¹⁴⁷ a inviolabilidade da coisa julgada,¹⁴⁸ a inexistência de tribunais *ad hoc*,¹⁴⁹ o juiz natural,¹⁵⁰ o devido processo legal,¹⁵¹ o contraditório e a ampla defesa,¹⁵² a inadmissibilidade de provas ilícitas,¹⁵³ a publicidade dos atos processuais,¹⁵⁴ a impossibilidade de prisão por dívida,¹⁵⁵ a assistência gratuita aos necessitados,¹⁵⁶ a gratuidade das ações assecuratórias da cidadania,¹⁵⁷ a duração razoável do processo,¹⁵⁸ a motivação das

¹⁴⁵ “Artigo 8.1. Toda pessoa tem direito a ser ouvida, com as devidas garantias e dentro de um prazo razoável, por um juiz ou tribunal competente, independente e imparcial, estabelecido anteriormente por lei, na apuração de qualquer acusação penal formulada contra ela, ou para que se determinem seus direitos ou obrigações de natureza civil, trabalhista, fiscal ou de qualquer outra natureza.” (ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS, 1969).

¹⁴⁶ O período pós-década de 1980 acenou com a busca por soluções tendencialmente compatíveis com a ideia de acesso à justiça, impulsionando o incremento de legislações importantes, regulando os juizados especiais, a ação civil pública, o estatuto da criança e do adolescente, a defesa do consumidor, o processo de desapropriação, a defensoria pública, além de reformas no processo civil (RODRIGUES, 1994, p. 53-78).

¹⁴⁷ “Art. 5º. [...] XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.” (BRASIL, 1988).

¹⁴⁸ “Art. 5º. [...] XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.” (BRASIL, 1988).

¹⁴⁹ “Art. 5º. [...] XXXVII - não haverá juízo ou tribunal de exceção.” (BRASIL, 1988).

¹⁵⁰ “Art. 5º. [...] LIII - ninguém será processado nem sentenciado senão pela autoridade competente.” (BRASIL, 1988).

¹⁵¹ “Art. 5º. [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” (BRASIL, 1988).

¹⁵² “Art. 5º. [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.” (BRASIL, 1988).

¹⁵³ “Art. 5º. [...] LVI - são inadmissíveis, no processo, as provas obtidas por meios ilícitos.” (BRASIL, 1988).

¹⁵⁴ “Art. 5º. [...] LX - a lei só poderá restringir a publicidade dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social o exigirem.” (BRASIL, 1988).

¹⁵⁵ “Art. 5º. [...] LXVII - não haverá prisão civil por dívida, salvo a do responsável pelo inadimplemento voluntário e inescusável de obrigação alimentícia e a do depositário infiel.” (BRASIL, 1988).

¹⁵⁶ “Art. 5º. [...] LXXIV - o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos.” (BRASIL, 1988).

¹⁵⁷ “Art. 5º. [...] LXXVII - são gratuitas as ações de *habeas corpus* e *habeas data*, e, na forma da lei, os atos necessários ao exercício da cidadania.” (BRASIL, 1988).

¹⁵⁸ “Art. 5º. [...] 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.” (BRASIL, 1988).

decisões,¹⁵⁹ entre outras garantias específicas¹⁶⁰ e inerentes ao funcionamento e à autonomia e independência do poder judiciário¹⁶¹

A clássica doutrina brasileira (SILVA, 2005, p. 430), na esteira do arcabouço de normas constitucionais, passou a enquadrar o acesso à justiça sob uma perspectiva mais restritiva,¹⁶² consagrando a afirmação do *princípio da proteção judiciária*, também chamado de *princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional*, cujo fundamento encontra amparo na separação tripartite dos poderes.¹⁶³ Nesse sentido, colhe-se o escólio de vanguarda de José Afonso da Silva (2005, p. 554), afirmando que: “A jurisdição hoje é monopólio do Poder Judiciário do Estado.” Atualmente, contudo, essa linha do pensamento tradicional vem sendo superada, malgrado a resistência, ainda, em aceitar que o poder judiciário pode não ser efetivamente a voz derradeira a pronunciar o direito.¹⁶⁴

Com a incorporação contemporânea da jurisdição no bojo de Estados com função social mais destacada, transformou-se a sua configuração originária, tornando-se indispensável levar em consideração as necessidades e demais aspirações das sociedades (RODRIGUES, 1994, p. 24). Trata-se de reconhecer o fenômeno de mutação da jurisdição, dimanado da

¹⁵⁹ “Art. 93 [...] IX todos os julgamentos dos órgãos do Poder Judiciário serão públicos, e fundamentadas todas as decisões, sob pena de nulidade, podendo a lei limitar a presença, em determinados atos, às próprias partes e a seus advogados, ou somente a estes, em casos nos quais a preservação do direito à intimidade do interessado no sigilo não prejudique o interesse público à informação.” (BRASIL, 1988).

¹⁶⁰ Corolário do *acesso à justiça*, emergem direitos de natureza processual e procedimental, como o acesso geral à informação; o andamento dos processos; o direito a informações procedimentais; o sistema comunicativo; o acesso às decisões; o acesso a arquivos e registros; o direito à notificação; E o direito à fundamentação expressa e acessível (CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, 2007, p. 820-828).

¹⁶¹ “Art. 95. Os juízes gozam das seguintes garantias: I - vitaliciedade, que, no primeiro grau, só será adquirida após dois anos de exercício, dependendo a perda do cargo, nesse período, de deliberação do tribunal a que o juiz estiver vinculado, e, nos demais casos, de sentença judicial transitada em julgado; II - inamovibilidade, salvo por motivo de interesse público, na forma do art. 93, VIII; III - irredutibilidade de subsídio, ressalvado o disposto nos artigos. 37, X e XI, 39, § 4º, 150, II, 153, III, e 153, § 2º, I. Parágrafo único. Aos juízes é vedado: I - exercer, ainda que em disponibilidade, outro cargo ou função, salvo uma de magistério; II - receber, a qualquer título ou pretexto, custas ou participação em processo; III - dedicar-se à atividade político-partidária. IV receber, a qualquer título ou pretexto, auxílios ou contribuições de pessoas físicas, entidades públicas ou privadas, ressalvadas as exceções previstas em lei; V exercer a advocacia no juízo ou tribunal do qual se afastou, antes de decorridos três anos do afastamento do cargo por aposentadoria ou exoneração.”

¹⁶² No Brasil, Eros Roberto Grau (2002) chegou a rejeitar a natureza jurisdicional do processo arbitral: “O primeiro aspecto a considerar está em que a arbitragem não encerra jurisdição. Ao contrário, a arbitragem previne a jurisdição. Sua origem é contratual.”

¹⁶³ Trata-se de dogmática que ingressou também no ideário do direito processual tributário brasileiro (MACHADO, 2004a, p. 438-439). Também: Carrazza (2010a, p. 461 e ss.).

¹⁶⁴ O entendimento deriva de uma doutrina mais clássica, responsável pela cultura de indispensabilidade do poder judiciário: “Puede la ley atribuir al Poder ejecutivo funciones jurisdiccionales administrativas, pero el concepto de jurisdiccional no es el de judicial; el primero es el género; éste es la especie. En efecto, el poder de decidir en virtud de reclamación, o de oficio, en una cuestión administrativa no es función judicial. De función judicial sólo puede hablarse cuando una autoridad decide da controversia entre sujetos de derecho, sean privados, sean públicos, o uno y otro. La actividad jurisdiccional administrativa es función de administrar. Por eso existe el recurso o la acción judicial contra la decisión administrativa jurisdiccional.” (BIELSA, 1957, p. 80).

complexificação crescente das sociedades, que obrigam o Estado a exercer uma intervenção mais efetiva na manutenção da estabilidade social, com uma atuação prioritária e destacada na contenção dos litígios (BARRAL, 2000, p. 63).

Para Ada Pelegrini Grinover (2016, p. 61-62), sem renegar a moderna vocação da justiça estatal para oferecer múltiplas e diferenciadas formas de tutela jurisdicional, não existe um “único caminho pelo qual se procura oferecer solução aos conflitos”, avançando em todo o mundo, e igualmente no Brasil, as chamadas vias alternativas de resolução de disputas (*alternative dispute resolution*). Mais do que isso, corporifica-se a percepção da *tutela mais adequada* para cada tipo específico de conflito, transformando-se a maneira de enxergar institutos como a arbitragem, a conciliação e a mediação, “que, de meios sucedâneos, equivalentes ou meramente alternativos à jurisdição estatal, ascenderam à estatura de instrumentos mais adequados de solução de certos conflitos.”

Em direção convergente, Kazuo Watanabe (2002, p. 88) aduz que o princípio da inafastabilidade jurisdicional “não significa um mero acesso formal aos órgãos judiciários”, assegurando “um acesso qualificado à justiça que propicie ao jurisdicionado a obtenção de tutela jurisdicional efetiva, tempestiva e adequada, enfim, um acesso a uma ordem jurídica justa.” Desse modo, “sem a inclusão dos chamados meios consensuais de solução de conflitos, como a mediação e a conciliação, não teremos um verdadeiro acesso à justiça.” Trata-se, pois, de uma proposta que vai além do acesso *ao poder judiciário*, como adiciona Ada Pelegrini Grinover (2016, p. 75), “não podendo o tema ser estudado nos acanhados limites de acesso aos órgãos judiciários existentes no país”, mas, sim, um acesso à justiça como “aquele que gera acesso à ordem jurídica justa, por intermédio de uma tutela adequada que solucione os conflitos e leve à pacificação social”. Essa concepção fortalece o posicionamento que nega o acesso à justiça apenas como garantia de admissão ao processo,¹⁶⁵ embora reconheça nesse aspecto um dos seus elementos mais destacados e relevantes.

¹⁶⁵ Nesse sentido ainda: “Acesso à justiça não se identifica, pois, com a mera admissão ao processo, ou possibilidade de ingresso em juízo. Como se verá no texto, para que haja o efetivo acesso à justiça é indispensável que o maior número possível de pessoas seja admitido a demandar e a defender-se adequadamente (inclusive em processo criminal), sendo também condenáveis as restrições quanto a determinadas causas (pequeno valor, interesses difusos); mas, para a integralidade do acesso à justiça, é preciso isso e muito mais. A ordem jurídico-positiva (Constituição e leis ordinárias) e o labor dos processualistas modernos têm posto em destaque uma série de princípios e garantias que, somados e interpretados harmoniosamente, constituem o traçado do caminho que conduz as partes à ordem jurídica justa. O acesso à justiça é, pois, a idéia central a que converge toda a oferta constitucional e legal desses princípios e garantias. Assim, (a) oferece-se a mais ampla admissão de pessoas e causas ao processo (universalidade da jurisdição), depois (b) garante-se a todas elas (no cível e no criminal) a observância das regras que consubstanciam o devido processo legal, para que (c) possam participar intensamente da formação do convencimento do juiz que irá julgar a causa (princípio do contraditório), podendo exigir

A proposição elástica do clássico postulado de direito constitucional brasileiro encontra perfeito alinhamento com o princípio da *tutela jurisdicional efetiva* que sobeja no direito comparado europeu,¹⁶⁶ explicitamente contemplado nos textos constitucionais,¹⁶⁷ como resultado da concepção evolutiva do *due process of law*, que esteve na origem da sedimentação da justiça processual e procedimental. A Constituição de Portugal de 1976, por exemplo, prevê o “acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva”,¹⁶⁸ contemplando um modelo de organização dos tribunais em que habitam, paralelamente ao poder judiciário tradicional, os tribunais marítimos, os tribunais arbitrais e os julgados de paz.¹⁶⁹

O direito ao acesso à jurisdição e à tutela jurisdicional efetiva,¹⁷⁰ para Canotilho e Moreira (2007, p. 408), compreende um “direito fundamental constituindo uma garantia

dele a (d) efetividade de uma participação em diálogo –, tudo isso com vistas a preparar uma solução que seja justa, seja capaz de eliminar todo resíduo de insatisfação. Eis a dinâmica dos princípios e garantias do processo, na sua interação teleológica apontada para a pacificação com justiça.” (CINTRA; GRINOVER; DINAMARCO, 2009, p. 40).

¹⁶⁶ Em Portugal, a ideia de tutela jurisdicional efetiva já adentrou explicitamente também a ordem jurídico-tributária, como destaca Saldanha Sanches (2007, p. 481): “O legislador constitucional atribuiu, ao sujeito passivo da relação jurídico tributária, o direito a ‘tutela jurisdicional efectiva’ nas múltiplas relações – ou na ausência de relação efectiva – que poderão existir entre ele e a Administração fiscal.”

¹⁶⁷ Segundo a doutrina portuguesa do contencioso tributário, resulta do direito constitucional à tutela jurisdicional efetiva uma exigência de o legislador ordinário consagrar quatro espécies de meios processuais: 1. Meios de reconhecimento e proteção de direitos ou interesses tributários legalmente protegidos; 2. Meios de impugnação de atos lesivos de direitos e interesses tributários protegidos; 3. Meios de determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos; 4. Meios cautelares adequados (CABRITA NETO; TRINDADE, 2017b, p. 28).

¹⁶⁸ “Artigo 20.º Acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva
 1. A todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, não podendo a justiça ser denegada por insuficiência de meios económicos.
 2. Todos têm direito, nos termos da lei, à informação e consulta jurídicas, ao patrocínio judiciário e a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade.
 3. A lei define e assegura a adequada proteção do segredo de justiça.
 4. Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.
 5. Para defesa dos direitos, liberdades e garantias pessoais, a lei assegura aos cidadãos procedimentos judiciais caracterizados pela celeridade e prioridade, de modo a obter tutela efetiva e em tempo útil contra ameaças ou violações desses direitos.” (PORTUGAL, 1976).

¹⁶⁹ “Artigo 209.º Categorias de tribunais.
 1. Além do Tribunal Constitucional, existem as seguintes categorias de tribunais: a) O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância; b) O Supremo Tribunal Administrativo e os demais tribunais administrativos e fiscais; c) O Tribunal de Contas.
 2. Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz.
 3. A lei determina os casos e as formas em que os tribunais previstos nos números anteriores se podem constituir, separada ou conjuntamente, em tribunais de conflitos.
 4. Sem prejuízo do disposto quanto aos tribunais militares, é proibida a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes.” (PORTUGAL, 1976).

¹⁷⁰ Analisando a Constituição de Portugal de 1976, Sousa e Alexandrino (2000, p. 401-402) salientam que a ideia de *tutela jurisdicional efectiva* aproxima o n.º 4 do artigo 20, n.ºs 1 e 5, o que, aliás, a doutrina tal como a jurisprudência já tinha notado. Mas, é hoje, inegavelmente, mais clara a vigência desse princípio e a força dos seus subprincípios (de que o n.º 4 faz elenco exemplificativo). [...] Os n.ºs 4 e 5 privilegiam uma visão subjectivista do contencioso administrativo (em termos da função, mas também em termos da estrutura ou natureza). Daí: a primazia absoluta da tutela jurisdicional efectiva dos direitos e

imprescindível da proteção de direitos fundamentais, sendo, por isso, inerente à idéia de Estado de direito”, carecendo, naturalmente, de alguma conformação por intermédio da legislação ordinária, com aptidão para disponibilizar aos indivíduos, além da organização judiciária, um leque de processos garantidores da tutela efetiva.¹⁷¹ Canotilho (1993, p. 502) ainda acrescenta que, para além da natureza de *direito análogo* aos direitos, às liberdades e às garantias, a tutela jurisdicional afigura-se também como uma garantia institucional, indicando a exigência de uma estrutura de organização judiciária fomentadora da proteção jurídica eficaz e temporalmente adequada aos interessados.

A doutrina dispensa o reconhecimento explícito ou escrito da tutela jurisdicional efetiva nos textos constitucionais, sustentando constituir uma derivação natural de direitos fundamentais amparados pelo ideário dos Estados democráticos de direito. De acordo com Bilbao Estrada (2006), a tutela jurisdicional efetiva é um dos mais importantes princípios da atualidade, explicitamente introduzida em diversos escritos constitucionais, sendo em outros implícita ou decorrente. Em suma, trata-se de um vetor que enuncia uma série de direitos processuais: “a la defensa, a um processo público sin dilaciones indebidas y com todas las garantias.” (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 241). A transcendentalidade democrática do postulado é, dessa forma, axiomática.

Dissertando sobre a *democracia através dos direitos*, Ferrajoli (2015, p. 61 e ss.) consigna a coexistência de quatro postulados fundamentais no modelo garantista do Estado constitucional de direito: duas garantias de natureza primária e outras duas secundárias: a *legalidade*, a *completude deôntica*, a *jurisdicionalidade* e a *acionabilidade*. Essa última, que reluz o próprio direito ao acesso à justiça, garante, onde quer que exista uma jurisdição, que deve ser igualmente prevista, como ulterior garantia secundária, a sua ativação por parte dos titulares de direitos e interesses lesados e, de modo complementar e subsidiário, por parte de um órgão público em condições de suprir a eventual inércia ou a hipossuficiência daqueles.

interesses legitimamente protegidos; o facto de englobar, a título não exaustivo, meios contenciosos classicamente entendidos como objetivos (é o caso da impugnação de actos administrativos e de normas administrativas com eficácia externa, deixando a primeira de ser chamada de recurso e passando ambas a reportar-se à lesão de direitos e interesses e não à violação da legalidade objectiva); a prevalência relativa do reconhecimento de direitos e interesses legalmente protegidos sobre aquela impugnação (de tal forma ligada à tutela jurisdicional efectiva que dela resulta, a nosso ver obviamente, a inconstitucionalidade do disposto no art. 69º, nº 2, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos; a inovação da determinação jurisdicional da prática de actos administrativos legalmente devidos; a constitucionalização das medidas cautelares em geral, incluindo as inominadas.

¹⁷¹ Aludindo Francisco Nicolau Domingos (2018): “O princípio da tutela jurisdicional efetiva reveste-se hoje de uma natureza complexa e não-unitária, de tal modo que, ao lado do seu núcleo essencial, o direito de acesso aos tribunais, desenvolvem-se uma multiplicidade de vertentes: o direito a obter uma sentença em prazo razoável, o contraditório e a igualdade de armas, a reserva da função jurisdicional e o direito a obter uma decisão fundada no Direito.”

Segundo Luigi Ferrajoli (2015, p. 65), o postulado da acionabilidade desempenha um papel destacado justamente porque assegura a efetividade dos outros três princípios que desenham a sintaxe do Estado constitucional.

É nesse contexto, pois, que se afirmam os mecanismos adequados de resolução de conflitos, inseridos na denominada *terceira onda renovatória*¹⁷² da proposta de Cappelletti e Garth (1998), ao postularem uma concepção mais ampla de acesso à justiça, por um *novo enfoque*. Essa terceira e mais recente onda renovatória, capaz de abarcar as ondas anteriores, representa um instrumental para atacar os obstáculos ao acesso à justiça de maneira mais articulada e compreensiva, focando maior atenção no conjunto de instituições e mecanismos, judiciais ou extrajudiciais, de pessoas e procedimentos, utilizados para processar ou até mesmo prevenir os conflitos nas sociedades modernas.¹⁷³

A ideia de tutela jurisdicional efetiva no ordenamento brasileiro, muito embora os métodos adequados de composição venham conquistando importante envergadura, é ainda enfrentada com certo conservadorismo, sendo percebidos avanços progressivos e que atingem, de modo limitado, algumas matérias de cunho tradicionalmente privatista.¹⁷⁴ Sem embargo, conforme é a proposta da tese evidenciar, o direito comparado tem-se demonstrado bastante engenhoso em promover as sólidas fundações teóricas e pragmáticas para a implementação dos métodos adequados de prevenção e solução de conflitos também no âmbito do direito público, em especial no campo do direito tributário.¹⁷⁵

¹⁷² Para Cappelletti e Garth (1988, p. 12, 18, 25), as chamadas ondas renovatórias são três: a primeira, a assistência judiciária para os pobres; a segunda, a representação dos interesses difusos; e a terceira, o novo enfoque do acesso à justiça.

¹⁷³ Cappelletti e Garth (1988, p. 26) salientam também que “esse enfoque reconhece a necessidade de correlacionar e adaptar o processo civil ao tipo de litígio. Existem muitas características que podem distinguir um litígio de outro. Conforme o caso, diferentes barreiras ao acesso podem ser mais evidentes, e diferentes soluções, eficientes. Os litígios por exemplo diferem em sua complexidade. É geralmente mais fácil e menos custoso resolver uma questão simples de não-pagamento, por exemplo, do que comprovar uma fraude. Os litígios também diferem muito em relação ao montante da controvérsia, o que frequentemente determina quanto os indivíduos (ou a sociedade) despenderão para solucioná-los. Alguns problemas são mais bem ‘resolvidos’ se as partes simplesmente se ‘evitarem’ uma à outra. A importância social aparente de certos tipos de requerimentos também será determinante para que sejam alocados recursos para sua solução. Além disso, algumas causas, por sua natureza, exigem solução rápida, enquanto outras podem admitir longas deliberações.”

¹⁷⁴ No Brasil, Luiz Guilherme Marinoni (2011, p. 119-120) reconhece no princípio da tutela jurisdicional efetiva um direito fundamental que incide sobre o legislador e o juiz, obrigando a instituição de técnicas e procedimentos capazes de permitir a realização das tutelas prometidas pelo direito material. E segue: “A obrigação de compreender as normas processuais a partir do direito fundamental à tutela jurisdicional, e, assim, considerando as várias necessidade de direito substancial, dá ao juiz o poder-dever de encontrar a técnica processual idônea à proteção (ou à tutela) do direito material.”

¹⁷⁵ Com relação aos potenciais pontos de atrito entre os métodos adequados de solução de conflitos em matéria tributária e o princípio da tutela jurisdicional efetiva, a doutrina ainda realça que deve ficar salvaguardado o caráter opcional das técnicas convencionais, sem que ninguém seja compelido a adotá-las de modo obrigatório, bem como a inexistência de prejuízo ao texto constitucional nas hipóteses de

Desbravando a questão da admissibilidade constitucional da arbitragem tributária no ordenamento jurídico de Portugal, sob o viés da tutela jurisdicional mais ampla e efetiva, a doutrina firmou posicionamento, apesar da existência de disposição constitucional apenas genérica a respeito da arbitragem (não extensiva aos tribunais administrativos e fiscais),¹⁷⁶ amplamente favorável ao procedimento arbitral no campo tributário. Nesse sentido, Filipe Romão (2010, p. 49) tratou de salientar que “não parece que os termos em que a Constituição da República Portuguesa prevê a competência dos tribunais administrativos e fiscais impeça o estabelecimento de tribunais arbitrais tributários.”

Em suma, a garantia da tutela jurisdicional efetiva representa uma concretização do direito ao mais amplo acesso à justiça, por via estatal ou não, despontando com estatura de prestígio supraconstitucional, de modo a compor aquele conjunto de proteções que formatam o núcleo mais essencial dos direitos fundamentais salvaguardados nos Estados democráticos de direito, assegurados em diversas e notáveis¹⁷⁷ Constituições vigentes.

3.3.1 A superação da cultura da sentença: uma tradição sustentada pela propagação irrefletida do princípio da inafastabilidade do poder judiciário

A possibilidade de cidadãos promoverem uma concertação fiscal com a fazenda pública no Brasil, acerca dos elementos constitutivos da relação obrigacional tributária, a

limitação do direito recursal, mesmo quando admissíveis em situações mais restritivas, atreladas a ilegalidades ou vícios de consentimento (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 244-248).

¹⁷⁶ “Artigo 212.º Tribunais administrativos e fiscais

1. O Supremo Tribunal Administrativo é o órgão superior da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, sem prejuízo da competência própria do Tribunal Constitucional.
2. O Presidente do Supremo Tribunal Administrativo é eleito de entre e pelos respetivos juizes.
3. Compete aos tribunais administrativos e fiscais o julgamento das ações e recursos contenciosos que tenham por objeto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais.” (PORTUGAL, 1976).

¹⁷⁷ “Artigo 268.º, 4. “É garantido aos administrados tutela jurisdicional efetiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, incluindo, nomeadamente, o reconhecimento desses direitos ou interesses, a impugnação de quaisquer atos administrativos que os lesem, independentemente da sua forma, a determinação da prática de atos administrativos legalmente devidos e a adoção de medidas cautelares adequadas.” (PORTUGAL, 1976).

“Artigo 24. 1. Todas as pessoas têm direito a obter a tutela efectiva dos juizes e tribunais no exercício dos seus direitos e interesses legítimos, sem que, em nenhum caso, possa produzir-se indefensão.” (ESPANHA, 1978).

“Artigo 24. Todos podem recorrer em juízo para a tutela dos próprios direitos e interesses legítimos; Art. 113. Contra os atos da administração pública é sempre admitida a tutela jurisdicional dos direitos e dos interesses legítimos perante os órgãos de jurisdição ordinária ou administrativa. Essa tutela jurisdicional não pode ser excluída ou limitada a particulares meios de impugnação ou por determinadas categorias de atos.” (ITÁLIA, 1947).

exemplo do que acontece em diversos países que institucionalizaram as vias alternativas para a solução de disputas, soa ainda como uma colossal heresia.¹⁷⁸

Predomina atualmente no Brasil, apesar de alguns avanços teóricos recentes, uma cultura bastante coesa de monismo jurisdicional, centrada com preeminência na atividade judicante do Estado, cujo viés impositivo e autoritário é sobremaneira potencializado ao se tratar de conflitos envolvendo as questões relacionadas ao poder público. A tradição remonta à clássica abordagem conceitual sobre a jurisdição, conforme doutrina Francesco Carnelutti (1942, p. 130): “Ao Estado Juiz corresponde a função jurisdicional.”¹⁷⁹ Enrico T. Liebman (2003, p. 23) anotou, por sua vez, que aos órgãos judiciários, desde os tempos imemoriais, incumbe a atividade de jurisdição, que se desenvolve numa dupla direção: o juízo (avaliação fática) e a execução forçada (atuação prática).

Algumas vozes da doutrina de direito processual brasileira têm lançado propostas alvissareiras para a resignificação da jurisdição,¹⁸⁰ não mais identificada como manifestação de um *poder* do Estado,¹⁸¹ “mas apenas função, atividade e garantia”, de modo que o “seu principal indicador é o de garantia do acesso à Justiça, estatal ou não, e seu objetivo, o de pacificar com justiça.” Disso decorre uma conclusão insofismável, de que “fica superado o conceito clássico de jurisdição.” (GRINOVER, 2016, p. 18-20). Também sobre a concepção “contemporânea de jurisdição”, Luiz G. Marinoni (2011, p. 138-145) afirma, relegando o fundamento das antigas teorias ao princípio da supremacia da lei e ao positivismo acríptico, que a jurisdição “tem o dever de prestar a tutela prometida pelo direito material”, ou seja, “a jurisdição tem o dever de prestar ao cidadão a tutela que decorre da sua posição jurídica.”

A concepção de jurisdição como um *poder* ínsito ao Estado difundiu-se a partir da modelar formulação teórica aperfeiçoada por Montesquieu acerca da separação tripartite dos

¹⁷⁸ Recentemente, restara editada a Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019, que dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. Trata-se de solução normativa inovadora, conforme se verá adiante, mas que ainda avança pouco em matéria de participação efetiva do cidadão (Brasil, 2019a).

¹⁷⁹ Carnelutti (1942, p. 130) aborda o instituto da *jurisdição* como uma atividade paralela à *legislação*, assinalando que “a legislação não é a única função do Estado puramente jurídica, ou, em outros termos, não é o único modo pelo qual a ordem soberana produz direito. Toda a gente sabe que ao lado do Estado legislador existe o Estado Juiz. É possível que, na história ou na pré-história do direito, o juiz tenha precedido o legislador. [...] A jurisdição, pelo contrário, produz preceitos, ministra direito para cada caso singular: ousarei dizer, não trabalha para armazenar, mas por encomenda, sob medida.”

¹⁸⁰ Desde o início dos anos 1990, Selma Ferreira Lemes (1992, p. 448) sustentava a natureza jurisdicional da arbitragem, ainda que reconhecendo uma natureza híbrida: “[...] na sua primeira fase contratual e na segunda jurisdicional, o que nos autoriza invocar os mesmos princípios jurídicos e corolários informadores do processo judicial, a fim de que se garanta a tutela jurídica efetiva.”

¹⁸¹ Colhe-se de Cândido Rangel Dinamarco (1993, p. 115): “Por isso é que, em vez de definir-se como um poder do Estado, a jurisdição deve ser vista como uma das expressões do poder estatal, que é uno.”

poderes,¹⁸² que Norberto Bobbio (1995, p. 27) descreve como funcionalidade atribuída ao magistrado no *processo de monopolização da produção jurídica por parte do Estado*. De uma função relativamente coadjuvante no palco democrático,¹⁸³ a jurisdição alcançou novos patamares com o fim da Segunda Guerra Mundial, quando o deslocamento dos domínios do poder legislativo para o lado dos tribunais acentuou-se de modo bastante evidente e profundo.¹⁸⁴ O pensamento jurídico, desde então, tem sofrido uma sensível mutação.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 inaugurou uma “nova Era de direitos”, consagrando o fortalecimento institucional do poder judiciário.¹⁸⁵ A dogmática do moderno constitucionalismo passou a postular a ruptura com os clássicos paradigmas da hermenêutica jurídica, em especial com a afirmação do controle jurisdicional da constitucionalidade. Essa fórmula tratou de tumultuar o tradicional arquétipo organizacional do Estado, edificado com sustentação em um modelo interpretativo subsuntivo-dedutivo – cuja legitimação encontra a sua estrutura lógica na representatividade parlamentar –, para reconhecer a assunção de um papel mais destacado pela jurisdição constitucional.

Abstraindo questões afetas à legitimidade democrática¹⁸⁶ e à politização judiciária, o fato é que as transformações paradigmáticas do Estado de bem-estar social (*Welfare State*) fizeram irromper um intervencionismo exacerbado nos campos econômico e social, a partir da priorização dos direitos de segunda geração. Arquetizou-se um Estado constitucional promotor de direitos, que suplanta definitivamente aquela concepção formalista, neutra e indiferente do

¹⁸² Em passagem emblemática de sua obra, Montesquieu (1996, p. 167-168) destaca: “Existem em cada Estado três tipos de poder: o poder legislativo das coisas que dependem do direito das gentes e o poder executivo daqueles que dependem do direito civil. Como o primeiro, o príncipe ou o magistrado cria leis por um tempo ou para sempre e corrige ou anula aquelas que foram feitas. Com o segundo, ele faz a paz ou a guerra, envia ou recebe embaixadas, instaura a segurança, previne invasões. Com o terceiro, ele castiga os crimes, ou julga as querelas entre os particulares. Chamaremos a este último poder de julgar e ao outro simplesmente poder executivo do Estado.”

¹⁸³ Ricardo Soares Stersi dos Santos (2004, p. 11) acrescenta que: “Na maior parte do século XX, nos países latino-americanos, o poder judiciário não figurou como tema importante da agenda política, cabendo ao juiz a figura inanimada de aplicador da letra da lei emprestada do modelo europeu.”

¹⁸⁴ Conforme salienta Boaventura de Sousa Santos (2004, p. 10), o fenômeno do crescente protagonismo social e político do sistema judicial e do primado do direito ficou conhecido como a *expansão global do poder judiciário*.

¹⁸⁵ Sobre o tema, Boaventura de Sousa Santos (2004, p. 14) explica: “Este movimento também se verifica nos países semiperiféricos, como é o caso do Brasil. O Brasil, sem ter um Estado-providência muito denso, tem vindo a consolidar políticas sociais, algumas mais fortes, outras mais débeis, ainda que todas elas muito selectivas. Por outro lado, a Constituição de 1988, símbolo da redemocratização brasileira, foi responsável pela ampliação do rol de direitos, não só civis, políticos, econômicos, sociais e culturais, como também dos chamados direitos de terceira geração: meio ambiente, qualidade de vida e direitos do consumidor.”

¹⁸⁶ Como agravamento da cultura monopolizada, Ingeborg Maus (2000) expõe o retrato do judiciário como o *superego da sociedade órfã*, destacando que os juizes acabaram se tornando os próprios *juizes da lei*, investindo-se como sacerdotes-mor de uma nova divindade, o Direito supra positivo e não-escrito, com a prerrogativa confiada a tarefa central de sintetizar toda a heterogeneidade social.

Estado liberal, mas que, paradoxalmente, revela toda a sua insuficiência, material e processual, para responder satisfatoriamente aos anseios dos cidadãos.

O Estado constitucional confiou um status de *superpoder* ao judiciário, em grande parcela por conta das irresponsabilidades dos mandatários republicanos do povo, que se especializaram, é bem verdade, em atrair a desconfiança das sociedades. Entretanto, esse mesmo Estado que se arvorou em preservar, com exclusividade, a prerrogativa de julgar a respeito das matérias de direito público, em especial as tributárias, permanece a renegar qualquer margem para uma atuação mais democrática e participativa dos contribuintes na composição dos conflitos, não obstante a sua ineficiência retumbante. Consequentemente, explode o inchaço da máquina pública, sob o argumento falacioso de garantia dos direitos, mesmo a léguas de serem digna e verdadeiramente atendidos.

Kazuo Watanabe (2005, p. 986-987) salienta, nessa direção, que uma *cultura da sentença* sempre foi estimulada pela sociedade brasileira,¹⁸⁷ prevalecendo frequentemente o caminho da judicialização com vistas à resolução dos conflitos.¹⁸⁸ Ainda predomina a cultura de litígio, muito embora o atual sistema processual brasileiro já esteja a prestigiar, em diversos dispositivos, a utilização dos meios adequados de solução de disputas, como a conciliação, a mediação e a arbitragem. A situação também persiste em razão de certos “pré-conceitos”, catapultados por motivações diferentes, contra as vias não tradicionais de pacificação, somados ao temor de magistrados que ainda enxergam uma diminuição dos seus poderes com o avanço da cultura de desjudicialização, ou simplesmente pela equivocada percepção de que a atribuição de conciliar representaria uma tarefa *menos nobre* que a de julgar.

Em realidade, a cultura da sentença é produto já da formação acadêmica no Brasil, conforme destacam Santos e Maillart (2018), cujas matrizes curriculares do Ensino Jurídico ainda privilegiam as disciplinas de viés contencioso, formal e dogmático. De acordo com os números apresentados, dos trinta e seis Cursos de Direito analisados, apenas doze (um terço) possuíam disciplinas jurídicas obrigatórias direcionadas ao ensino de métodos adequados de

¹⁸⁷ Segundo Jéssica Gonçalves (2020, p. 17), “toda a cultura jurídica da sentença é fundamentada em um sistema de símbolos predominantemente composto pela/por: a) valorização do Poder Judiciário pelos cidadãos; b) culto à figura da autoridade representativa do juiz; c) prestação jurisdicional alicerçada na dogmática jurídica com apego à estrutura silogística da sentença, emprego da subsunção do fato à norma e ato de julgar como um procedimento técnico e formal; d) linguagem competitiva e a valorização do resultado ganha x perde.”

¹⁸⁸ Kazuo Watanabe (2007, p. 7) explica que, para determinados grupos sociais, o uso da ameaça e da violência foi admitido, e ainda é em certos casos, como método para promover a pacificação social. Essa função passou a ser realizada, no Ocidente, pela atuação preponderante do Estado, em especial pelo seu braço, o poder judiciário. No Brasil, especificamente, o predomínio do modelo judicial na administração de conflitos passou a ser designado por “cultura da sentença”, que se trata de mentalidade forjada nas academias e fortalecida na práxis forense, direcionada à solução autoritativamente adjudicada pelo juiz por meio da sentença.

administração dos conflitos. Dessa fração, a carga horária atribuída às disciplinas voltadas ao tratamento adequado dos conflitos variava de 25 até 40 horas, representando um percentual irrisório em torno de 1% da carga horária total mínima (3.700 horas) dos Cursos de Direito (SANTOS; MAILLART, 2018, p. 686).

Existe uma ideia falsamente cultuada perante a justiça brasileira, defendendo a ideia do necessário monopólio jurisdicional do Estado como condição para a oferta das *melhores soluções*, proferidas por um poder judiciário que, não raras as vezes, acaba impondo as suas próprias perspectivas morais, *sem voto e sem representação democrática*, sobrepujando as escolhas legítimas dos Parlamentos eleitos. Uma espécie de “dominação tradicional”, como propõe Max Weber (2015a, p. 148). Sustentando críticas ao perfil altivo do poder judiciário, Boaventura de Sousa Santos (2004, p. 75) acrescenta que a magistratura não está habituada a “falar com outras instituições”, revelando “uma outra faceta do seu isolamento”. Nesse sentido, aduz que é necessário criar uma “cultura jurídica que leve os cidadãos a sentirem-se mais próximos da justiça”, pois “não haverá justiça mais próxima dos cidadãos, se os cidadãos não se sentirem mais próximos da justiça.”¹⁸⁹

Sem querer reduzir a incontestável importância do poder judiciário, é preciso não escamotear os números da justiça no Brasil,¹⁹⁰ que assustam até mesmo os cidadãos mais desatentos ou desinformados. O represamento das demandas, a morosidade alarmante,¹⁹¹ a generalidade das decisões em problemas complexos, as interferências políticas odiosas nos

¹⁸⁹ Boaventura de Sousa Santos (2004, p. 75) destaca, paralelamente, o perfil elitista do poder judiciário, observando a sua atuação em um papel de *contrarrevolução jurídica*, qualificada como uma “forma de ativismo judiciário conservador que consiste em neutralizar, por via judicial, muito dos avanços democráticos que foram conquistados ao longo das duas últimas décadas pela via política, quase sempre a partir de novas constituições.”

¹⁹⁰ Apesar de esforços no sentido de obter a desejada transparência pública, ainda há dificuldades no acesso à informação. O Brasil tornou-se, em 2011, o 13º país da América Latina e o 91º país do mundo a conferir mecanismos concretos aos seus cidadãos que asseguram o direito de acesso à informação pública, por meio da Lei nº 12.527, de 2011, regulamentando o inciso XXXIII do artigo 5º e o inciso II do §3º do art. 37 da Constituição do Brasil de 1988, aplicável a todos os poderes e níveis de governo. Não obstante, alguns embaraços ainda são observados. A taxa de respostas é de 61% na avaliação do poder judiciário, mas a taxa de precisão é de apenas 26%. Além disso, os resultados da avaliação do judiciário demonstram que os questionamentos têm sido interpretados de maneira restritiva, eximindo os tribunais de responder a pedidos de acesso à informação sobre dados não contemplados na Resolução nº 102 do CNJ (MICHENER; MONCAU; VELASCO, 2016, p. 127-131).

¹⁹¹ Não é de hoje que a morosidade da justiça vem causando grande perplexidade e insatisfação na doutrina brasileira, sendo objeto de diversas avaliações por inúmeras pesquisas acadêmicas. São constatações convergentes e que sugerem, já há tempos, a reestruturação da organização judiciária, a qualificação profissional, o excesso de litigiosidade, a abertura ao direito alternativo e aos métodos alternativos (ou complementares) de solução de conflitos, o excessivo formalismo, a inércia do legislativo e as falhas no controle interno e externo da justiça. Nesse sentido: Szklarowsky (2001).

juízos, têm causado um abalo profundo na credibilidade da função indispensável à condução das repúblicas,¹⁹² pondo em xeque, conseqüentemente, a própria essência do Estado.

A doutrina portuguesa vem enfrentando o tema de forma aguda, desacobertando as entranhas de um sistema ultrapassado. Diogo Leite de Campos (2006, p. 74) destaca uma pressão pelo progresso das vias alternativas à justiça estatal, sublinhando que o afrouxar do tecido social, o aumento da conflitualidade, o crescimento da densidade técnica de problemas e a incapacidade da máquina pública, colocaram a nu as insuficiências do sistema de justiça tradicional. Há indicativos claros, portanto, a sugerir uma ruptura com o passado.

É precisamente nesse ambiente hostil que desponta a cultura de paz social,¹⁹³ com o realce das técnicas concertativas de solução de conflitos, notadamente no campo do direito fiscal, já que as teorias e os valores que fizeram irromper o *diritto tributario* e seus consectários processuais não mais se alinham com a realidade dos novos tempos.

No Brasil, a doutrina de Antônio Carlos Wolkmer (2001, p. 261) põe-se em posição de vanguarda nessa linha de pensamento, advogando um modelo de pluralismo político e jurídico pautado numa “razão dialógica” e sustentado pela “ética concreta da alteridade”,¹⁹⁴ o que remete às lições de Del Vecchio (1968, p. 49), ao tratar sobre o direito e a paz: “Reconhecer em si próprio e no seu semelhante o reflexo do mesmo espírito e a subordinação à mesma lei, equivale a admitir a existência de um vínculo fraterno entre todos os homens.”

Essa nova realidade encontra-se alicerçada numa cultura de pacificação,¹⁹⁵ diálogo, lealdade, confiança, ética, transparência e num conjunto de valores capazes de estabelecer o

¹⁹² Geraldo Ataliba (2007, p. 31-40) reverencia o status de *superioridade e intocabilidade* da federação e da república como princípios constitucionais informadores de todo o sistema jurídico: “[...] dois princípios reputados tão importantes, tão fundamentais, tão decisivos, que tiveram um tratamento sacro, proteção absoluta, erigidos que foram em tabus jurídicos. Intocáveis, na plena extensão do significado da palavra (nas clássicas e magistrais observações de Terán, isto demonstra de modo categórico sua sobranceira sobre todos os demais preceitos constitucionais, seu cunho de intocabilidade e sacralidade). Relativamente a eles, tudo mais é secundário, é mutável por via de emenda. Eles são perenes, eternos, imutáveis (juridicamente).”

¹⁹³ Ainda sobre o tema: Egger (2008, p. 13).

¹⁹⁴ A perspectiva da alteridade é também destacada por Ildemar Egger (2008, p. 72): “Enfim, a alteridade ou outridade, como possibilidade de transformação do conflito, produzindo, no mesmo, a diferença com o outro. A outridade afeta os sentimentos, os desejos, o lado inconsciente do conflito, sem que exista a preocupação de fazer justiça ou de ajustar o acordo às disposições do direito positivo.” No mesmo sentido, ainda, Luis Alberto Warat (2001, p. 91, 195 e ss.) sublinha que a mediação é “um direito da outridade.” Para Warat (2004, p. 137), a “outridade” é conceituada como “o espaço, entre um e outro, de realização conjunta da transcidadania (ou ecocidadania) e dos direitos transumanos. Pode também ser vista como o espaço construído com o outro para a realização da ética, da autonomia e da configuração de outra concepção de Direito e de sociedade.”

¹⁹⁵ Aludindo Norberto Bobbio (2009, p. 207-209), ao clamar uma cultura de paz: “Desarmados de todo o mundo, uni-vos! Quem não possui outra arma senão a inteligência, a capacidade de entender e avaliar, e de se comunicar com os outros por meio de palavras, deve fazer todo esforço para restabelecer a confiança no diálogo. [...] É preciso derrubar os muitos Muros de Berlim que cada um de nós ergueu

rompimento com a tradição jurídica beligerante. Busca-se a composição de conflitos com o enfoque em atitudes preventivas e compreensivas, em lugar de comportamentos repressivos. Resta saber, somente, se há vontade e interesse político, econômico e corporativista para avançar na pauta das vias de solução adequada no Brasil.

3.3.2 A crise do poder judiciário

As críticas contundentes ao poder judiciário não são uma realidade extravagante do Brasil. Em todo o mundo, as investidas ao processo judicial tradicional têm-se intensificado, a partir de razões muito bem sintetizadas por Albert Fiadjoe (2004, p. 7): “the adversarial nature of the trial; delay; expense; court overcrowding; rising demands on scarce public resources; escalating legal and emotional costs; an increasingly long, arduous litigation process; and inefficiency and popular frustration with litigation.”¹⁹⁶

Não é de hoje que a doutrina especializada vem alertando sobre a *crise* que atinge a concepção de jurisdição estatal monopolizada,¹⁹⁷ identificando resistências em admitir como discutível e recusável a prevalência e a impositividade da autoridade legal do poder público, em especial em sua função pacificadora de justiça social, uma vez que os Estados perderam a legitimidade de representação plena dos anseios da cidadania. Ironicamente, trata-se de uma crise decretada pelos próprios arroubos reivindicatórios de protagonismo por parte do poder judiciário,¹⁹⁸ erigidos na segunda metade do século XX.

entre si e os que pensam diferente. [...] evitar dividir o mundo [...] Não aceitar o espírito de cruzadas [...] A ética do diálogo se contrapõe à ética da potência. Compreensão contra dominação. [...] O diálogo pressupõe a boa-fé e se instaura no reconhecimento do outro como pessoa, não apenas no sentido jurídico, mas também no sentido moral. Ao contrário, potência reconhece apenas a si mesma. Atribui a si mesma um ‘direito absoluto’. [...] O discurso daquele que dialoga ou é um discurso racional ou não serve ao objetivo; aliás, arrisca-se a servir ao objeto contrário. Discurso racional significa discurso todo entretecido por argumentos pró e contra, crítico, mas ao mesmo tempo disposto a ser criticado.”

¹⁹⁶ “[...] a natureza adversarial do julgamento; demora; despesa; superlotação das cortes; demandas assustadoras por recursos públicos; aumento dos custos legais e emocionais; um processo judicial cada vez mais longo e árduo; ineficiência e frustração popular com os litígios.” (Tradução nossa).

¹⁹⁷ A crise do poder judiciário, segundo Wolkmer (2001, p. 309), é, antes de tudo, uma “crise política dos canais de representação dos interesses coletivos presentes nas democracias burguesas representativas. Ora, a ruptura com as formas tradicionais de representação política, a dinâmica de expansão da cidadania coletiva e a implementação de políticas reformista vêm determinando, nos EUA e na Europa, a rearticulação das funções do Judiciário, tornando-o um novo centro de produção de Direitos. Este modo de visualizar o papel do Judiciário nos países avançados parte da constatação de que a instância jurisdicional entra em crise quando fica presa às suas antigas e limitadas funções dogmáticas de resolução de conflitos individuais e patrimoniais.”

¹⁹⁸ André Azevedo Alves e José Manuel Moreira (2004, p. 50) enfrentaram a questão da *escolha pública* (*public choice*), denunciando a visão romântica do Estado benevolente e eficaz, a partir de uma análise econômica da política. Destacaram o componente humano e individualista nas tomadas de decisão, sustentando que os indivíduos não sofrem uma completa transformação psicológica e moral quando ingressam no processo político, terminando por transparecer posições idealistas

Com propriedade, Wolkmer (2001) destaca que a validade das normas que sintetizam as atribuições do poder judiciário não se mede pela eficácia e aceitação espontânea da comunidade dos indivíduos, “mas por terem sido produzidas em conformidade com os mecanismos processuais oficiais, revestidos de coação punitiva, provenientes do poder público”, consagradores de uma legitimidade apenas “jurídico-racional” do Estado moderno. Nesse cenário, no qual impera a falta de legitimidade estatal plena, têm aflorado os modelos de resolução de conflitos por caminhos não institucionalizados, à medida que a estrutura de jurisdição do modelo convencional de legalidade estatal “torna-se funcionalmente incapaz de acolher as demandas e de resolver os conflitos inerentes às necessidades engendradas por novos atores sociais.” (WOLKMER, 2001, p. 309).

As fragilidades do sistema de justiça brasileiro patenteiam a necessidade de uma reformulação premente e um aperfeiçoamento do aparelho judicial, em sintonia com a proposta de *tutela jurisdicional efetiva*, precisamente no âmbito das disputas tributárias, uma vez que o poder judiciário perde cada vez mais a sua legitimidade ao não conseguir solucionar as questões importantes, e mesmo as mais simplórias, em tempo e modo razoáveis.¹⁹⁹

Os números mais atualizados do Conselho Nacional de Justiça indicam que existem 80,1 milhões de processos judiciais em tramitação no Brasil, ainda aguardando por alguma solução. Representa uma média de um processo judicial em curso para cada 2,6 pessoas, corroborando a chamada “cultura de litigiosidade”. Apenas durante o ano de 2017, ingressaram 29,1 milhões de processos nas prateleiras do poder judiciário, enquanto foram baixados 31 milhões (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 73), evidenciando que o estoque represado sofreu um impacto pouco significativo, mesmo diante de um aumento expressivo nos níveis de produtividade (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 83).

Um dos indicadores que chama especial atenção é o fato de que mais da metade dos processos em tramitação (53%) referem-se às fases de execução, com um impacto bastante significativo principalmente nos segmentos das justiças estadual e federal. Noutras palavras, não obstante o resultado alcançado em sua fase de cognição, o processo judicial não obtém uma efetividade: o famoso *ganha, mas não leva*.

Em 2017, as despesas totais com o orçamento do poder judiciário somaram R\$ 90,8 bilhões, representando um crescimento de 4,4% em relação ao ano imediatamente anterior e

¹⁹⁹ Em sentido convergente, Jose Luis Bolzan de Moraes (1999, p. 106) assinalou, ainda na década de 1990: “A impossibilidade de resolução de todos os problemas que hoje demandam acesso à Justiça e que colimam seja essa justiça, realmente, efetiva, na consecução dos propósitos prometidos, elucida um descompasso e um desajuste que acabam por ocasionar uma perda de poder do Estado e conseqüente desprestígio e deslegitimação do próprio Poder Judiciário, como Poder Público Estatal”.

correspondendo a 1,4% do Produto Interno Bruto nacional, ou 2,6% dos gastos totais da União Federal. Essa despesa representa um dispêndio por habitante de R\$ 368,22 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 56). Também em 2017, o poder judiciário contava com 448.964 indivíduos em sua força total de trabalho, sendo 18.168 magistrados (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 66). A despesa orçamentária média realizada por magistrado foi de aproximadamente R\$ 48,5 mil,²⁰⁰ enquanto com servidores foi de R\$ 15,2 mil (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 63).

Os números são absolutamente significativos, oferecendo uma radiografia precisa e confiável do panorama financeiro da justiça brasileira, justamente pela fonte autêntica da informação.²⁰¹ Sem embargo, se os números já parecem alarmantes em absoluto, o problema agrava-se ainda mais quando se compara o cenário dos gastos do poder judiciário brasileiro com o de outras despesas e de outros países.

De acordo com Luciano Da Ros (2015), o orçamento do judiciário brasileiro é provavelmente o mais elevado por habitante dentre todos os países federais do hemisfério ocidental.²⁰² A partir de dados um pouco menos atualizados, remissivos ao ano de 2014, percebe-se que as despesas do poder judiciário, em relação a alguns importantes países selecionados, com base no percentual do Produto Interno Bruto, são escandalosamente superiores: Brasil, 1,30%; Espanha, 0,12%; Argentina, 0,13%; Estados Unidos, 0,14%; Inglaterra, 0,14%; Itália, 0,19%; Portugal, 0,28%; Alemanha, 0,32%; Venezuela, 0,34%.

Ao mesmo tempo, destoa significativamente o número de magistrados por 100.000 habitantes dentre os países destacados: Inglaterra, 3,8; Chile, 5; Venezuela, 6,8; Brasil, 8,2;

²⁰⁰ Apenas para fins comparativos, o salário mínimo em 2017 foi de R\$ 937,00 (BRASIL, 2016).

²⁰¹ Desenvolvendo uma análise crítica a respeito dos levantamentos e das estatísticas do Conselho Nacional de Justiça, Volnei Rosalen (2018, p. 38-40) relativiza a justeza dos números, destacando que o viés inferencial pode levar a interpretações distintas de um determinado fenômeno mensurável, a partir de critérios políticos e científicos que atuam sobre a interpretação: “A estatística assim apresentada acaba por denunciar um fenômeno de ‘multiplicação dos litígios’ promovido pelo tratamento dado às informações pelo CNJ. Quando apresentadas separadamente ela permite afirmar que o índice de atendimento à demanda foi maior. E também que o número de processos acumulados aumentou. Tal tipo de contradição parece reforçar dois *discursos* que no Judiciário andam imbricados: o de que juízes trabalham muito, e o de que há muitos processos.”

²⁰² A partir de estudo do ano de 2015, Luciano Da Ros (2015, p. 4) esclarece: “Por habitante, a despesa do Poder Judiciário brasileiro é muito superior em valores absolutos à de países cuja renda média é claramente superior, como Suécia (€ 66,7), Holanda (€ 58,6), Itália (€ 50), Portugal (€ 43,2), Inglaterra (€ 42,2) e Espanha (€ 27) (CEPEJ 2014, 43). Isto coloca a despesa com o Poder Judiciário no Brasil em nível equiparável ao de países desenvolvidos, sendo inclusive bastante elevado em relação à grande maioria deles. Não à toa, a comparação com países do mesmo continente torna claro o quão desproporcional ao nível médio de renda do Brasil é o orçamento destinado ao seu Poder Judiciário. Os gastos em valores absolutos per capita com o Poder Judiciário chileno (US\$ 34,6), argentino (US\$ 19,1) e colombiano (US\$ 16,4) são várias vezes inferiores àqueles praticados do Brasil (CEJA 2007). Isto é, o valor absoluto destinado ao Poder Judiciário no Brasil o coloca no estrato superior de despesas mesmo entre os países ricos, de tal forma que esta despesa se torna proporcionalmente muito alta comparativamente ante a renda média inferior do país.”

Colômbia, 10,4; Argentina, 11,4; Portugal, 19,2; Alemanha, 24,7. Segundo Luciano Da Ros (2015, p. 6), o que os números demonstram com absoluta clareza “é que a quantidade de magistrados existente no Brasil não se presta a explicar por que a despesa com o seu Poder Judiciário é tão destoante em relação à dos demais países.” Ou seja, a Alemanha gasta 0,32% do seu Produto Interno Bruto para sustentar uma proporção de 24,7 magistrados por 100.000 habitantes, enquanto o Brasil gasta 1,3% com apenas 8,2 magistrados por 100.000 habitantes. Noutros termos, o Estado brasileiro gasta, proporcionalmente ao seu PIB, quatro vezes mais que o Estado germânico para contar com um corpo de magistrados três vezes inferior. Em síntese, diante do reconhecimento por diversos países ao redor do mundo de crises instaladas nos seus sistemas de justiça, conforme vêm advertindo algumas doutrinas e estudos levantados, o que resta ao Brasil é reconhecer um verdadeiro colapso impactando em seu modelo tradicional de jurisdição: um sistema de justiça tipicamente estatal, com onerosidade sem paralelos para os contribuintes, moroso e pouco eficiente.

A realidade do Brasil escancara um impasse a ser enfrentado, que é um cenário político altamente favorecedor da litigiosidade, na medida em que o poder judiciário é fortemente subsidiado pelo Estado, restando aos litigantes, mesmo àqueles com condições econômicas abastadas, um custo relativamente reduzido para demandar. A um só tempo, esses subsídios representam um elemento deletério e corrosivo das despesas públicas, tão escassas para o custeio de outras obrigações públicas de primeira necessidade.

Não bastassem todos esses números, verificou-se que 12,1% da totalidade dos processos judiciais, apenas durante o ano de 2017, restaram finalizados por meio de ações e medidas conciliatórias, revelando um volume crescente da consensualidade quando comparado aos anos imediatamente anteriores (11,1% em 2015 e 11,9% em 2016) (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 137), o que conduz a uma conclusão insofismável de que a orientação das políticas de justiça no Brasil encontra-se visivelmente equivocada.

Como resultado, a confiança dos brasileiros no poder judiciário vem despencando a passos largos²⁰³. Apenas um quarto dos cidadãos (24%) afirmam confiar ou confiar muito no poder judiciário brasileiro, evidenciando um percentual bastante insatisfatório, sobretudo quando contrastado com o índice de confiança de outras instituições: Forças Armadas, 56%; Igreja Católica, 53%; Redes Sociais, 37%; Imprensa escrita, 35%; Emissoras de TV, 30% (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, 2017, p. 13).

²⁰³ De 2013 para cá, a confiança no Judiciário caiu 10 pontos percentuais, passando de 34%, em 2013, para 24%, em 2017. Esse dado é significativo, considerando-se que em anos anteriores não havia grandes oscilações no grau de confiança na Justiça (FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, 2017, p. 14).

3.3.3 A transição paradigmática da autoridade para o consenso

O paradigma do Estado constitucional e democrático de direito afasta a ideia de aplicação puramente impositiva da norma tributária, que ecoa uma ancestralidade fiscal ancorada no *poder de tributar*, passando a prestigiar a percepção de uma conexão mais harmoniosa dos sujeitos da relação obrigacional tributária acerca dos elementos da sua constituição. Nessa perspectiva, desvanece o primado forte de autoridade que orientou a gênese do direito tributário na passagem para o século XX, erigindo o protagonismo do consenso²⁰⁴ na transição do século XXI.

Historicamente, a exegese do direito público acolhedor da participação dos cidadãos na composição de interesses da coletividade resultou firmemente rechaçada, notadamente em decorrência de uma interpretação bastante restritiva da legalidade e da tipicidade, incumbindo à autoridade administrativa, investida de uma supremacia quase celestial, o dever de zelar pela tutela do interesse coletivo. Os tempos atuais, no entanto, transformaram profundamente essa percepção social, em especial por conta de um novo olhar que é lançado sobre um antigo problema: a relação impositiva é potencializadora de litigiosidade.

A autoridade impositiva da administração tributária e a correspondente submissão dos contribuintes é uma ideia bastante explícita na obra de diversos tributaristas da primeira metade do século XX, a exemplo de Antonio Berliri (1964), anotando que “frente ao poder tributário do poder público está a sujeição do particular.”^{205,206} Berliri (1964, p. 25-26) ilustra que,

²⁰⁴ Jose Luis Bolzan de Morais (1999, p. 126) designou por “jurisconstrução” a simbiose entre a jurisdição e o consenso: “É o próprio modelo conflitual de jurisdição – caracterizado pela oposição de interesses entre as partes, geralmente identificadas com indivíduos isolados, e a atribuição de um ganhador e um perdedor, onde um terceiro neutro e imparcial, representando o Estado, é chamado a dizer a quem pertence o Direito – que é posto em xeque, fazendo com que readquiram consistência as propostas de se repensar o modelo de jurisdição pela apropriação de experiências diversas, tais as que repropõem em pauta a idéia do consenso como instrumento para a solução de demandas, permitindo-se, assim, que se fale em um novo protótipo, jurisconstrução [...]”

²⁰⁵ A respeito da “potestad tributaria”, Berliri (1964, p. 168-169) expõe: “Esta es el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de dictar normas jurídicas de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario. Como fácilmente puede observar, la potestad tributaria es una cosa netamente distinta tanto del crédito impositivo (o sea, del derecho subjetivo a recaudar aquel determinado impuesto de aquella determinada persona frente a la que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley), cuanto del derecho a la observación de una prohibición tributaria precedentemente establecida (es decir, del derecho subjetivo o del poder de impedir que una determinada prohibición sea violada, o de reprimir su eventual violación). Frente a la potestad tributaria del ente público está a la sujeción del particular.”

²⁰⁶ No âmbito do direito espanhol, colhe-se de Sainz de Bujanda (1966, p. 130): “[...] el poder tributario ofrece la característica de la más amplia discrecionalidad, en el sentido de que, dentro del marco jurídico, no conoce más límites que los derivan del ordenamiento constitucional. Las Cosa discurren de muy diversa manera em cuanto se refiere a la potestad tributaria considerada en el plano concreto, esto

“cuando el Estado obliga a quien posee más de dos mulos a entregarle uno, desarrolla un poder que es, desde el punto de vista jurídico, muy afín a aquel de que se sirve cuando establece que quien percibe una determinada renta debe ceder, bajo forma de impuesto, una determinada parte de la misma al erario.”²⁰⁷ Desse modo, sob o ponto de vista substancial, “es fácil advertir cómo en ambos casos existe una prestación que el Estado impone coactivamente al ciudadano valiéndose de su supremacía.”

A influência exercida pelo direito estrangeiro é igualmente nítida na construção do pensamento doméstico, refletida nos escritos de tributaristas de insuspeito prestígio, que inspiraram a formação de diversas gerações de juristas. Bernardo Ribeiro de Moraes (1984), acerca do poder fiscal do Estado, sustentou que “um dos aspectos da soberania do Estado é o do seu poder especial de penetrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições derivadas e compulsórias.”²⁰⁸ Geraldo Ataliba (2006, p. 29) destacou que a finalidade última almejada pela lei tributária é o abastecimento do Estado, mediante a “transferência de dinheiro das pessoas privadas, submetidas ao poder do estado, para os cofres públicos.”

Embora amplamente superado o entendimento da tributação como uma *relação de mero poder* pela ideia de *relação jurídica*, remanescem alguns vestígios da autoridade²⁰⁹ tributária indialogável, não se podendo negar que as palavras possuem força e exercem uma inegável inspiração no processo evolutivo do pensamento tributário.²¹⁰ Como bem destaca Ricardo Lobo Torres (2008, p. 93), a tradição do direito romano em países como Portugal,

es, como potestad *complementaria*. Este último carácter explica que, así considerada, la potestad tributaria constituya una prerrogativa norma del orden ejecutivo, y más precisamente de la Autoridad administrativa: en particular, de la Autoridad preordenada a ese fin (Autoridad tributaria).”

²⁰⁷ “[...] quando o Estado obriga a quem tem mais de duas mulas a entregar-lhe uma, desenvolve um poder que, do ponto de vista jurídico, é muito semelhante àquele que se serve quando estabelece que quem percebe determinada renda deve ceder, na forma de imposto, uma determinada parte para o tesouro.” “[...] É fácil perceber como em ambos os casos há um benefício que o Estado impõe coercivamente ao cidadão usando a sua supremacia.” (Tradução nossa)

²⁰⁸ Acrescenta Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 119): “Podendo ordenar (o Estado é soberano), não falta ao Estado poder para também impor ônus às pessoas que vivem dentro de seus limites políticos. Tal poder, sem a menor dúvida, acha-se insito na própria soberania política do Estado, portanto, na sua própria origem e natureza.”

²⁰⁹ A ideia de *supremacia do interesse público sobre o particular*, ou princípio da finalidade pública ou do interesse público, ainda é pouco questionada no âmbito do direito tributário, conforme ecoa da proposta de Regina H. Costa (2009, p. 59): “[...] predica que a atuação estatal somente podem voltar-se ao alcance de resultados de interesse público e, na hipótese de eventual conflito entre interesse coletivo e interesse particular, a prevalência será sempre do primeiro, exatamente por sua natureza supra-individual.”

²¹⁰ A propósito da força das palavras, simbólica a lição de Geraldo Ataliba, ao tecer análise sobre as noções doutrinárias contidas no art. 3º do Código Tributário Nacional: “Já fui dos que criticaram o Código, por conter noções doutrinárias, mas hoje me rendo inteiramente à argumentação do Professor Rubens, quando ele muito bem demonstrou para a correta aplicação do Código, a necessidade, em primeiro lugar, de termos de referência dos seus mandamentos e, em segundo lugar, a inequívoca utilidade prática de tais termos. Disse então uma frase de grande alcance, que foi decisiva no convencimento de todo o auditório: ‘se isto hoje não é mais necessário, eu me felicito com o Brasil; se continuar sendo necessário, não há razão para retirar.’” (SOUSA; ATALIBA; CARVALHO, 1975, p. 35).

França, Itália e Espanha, ancorada na superioridade e fortemente aculturada pelo *imperium*, e cuja ascendência e influência são incontestáveis no direito fiscal brasileiro, ainda sofre com uma grande resistência do Estado em descer do seu pedestal e dialogar junto com os cidadãos, em igualdade de condições, a respeito da boa (melhor) aplicação das leis e do direito.

Nessa perspectiva, as teorias acerca da natureza econômica da fazenda pública desenvolveram-se historicamente despreocupadas em relação aos direitos, atentas somente com a arrecadação em seu aspecto *financeiro*.²¹¹ Plazas Vega (2000, p. 275-277) sintetizou essas teorias, enumerando as principais: a tese da troca (*La tesis del cambio*), que considera os tributos sufragados pelos contribuintes ao Estado como o preço que se paga para desfrutar de serviços públicos, seja de forma mediata ou imediata; a teoria do consumo improdutivo do Estado (*La teoría del consumo improductivo del Estado*), que manifesta uma oposição à intervenção do Estado, consagrando que “quando o contribuinte paga o imposto ao Estado, o montante em questão é perdido pelo contribuinte; quando o Estado gasta, perde toda a coletividade”; a teoria do gasto produtivo do Estado (*La teoría del gasto productivo del Estado*), que destaca o papel primordial do Estado como agente social e econômico, com a função de promover uma justiça distributiva por meio dos gastos, sobretudo em condições com a dos países da América Latina; a teoria da utilidade-valor (*La teoría de la utilidad-valor*), que defende uma atuação do Estado voltada à satisfação de necessidades da coletividade, segundo “o critério da maior utilidade com o menor custo possível”; e a grande cooperação estatal de serviços (*La gran cooperativa estatal de servicios*), que postula a gestão estatal como uma grande cooperativa encarregada de fornecer os serviços de interesse público.

É possível perceber que, ao longo dos tempos, a atuação da fazenda pública buscou utilizar-se de mecanismos semelhantes, malgrado justificadores de finalidades diferentes. Na concepção clássica de fazenda pública, orientava-se simplesmente “la cobertura de los gastos públicos”, a partir da perspectiva exclusivamente financeira da receita e da despesa pública, não científica, equilibrada, justa e neutra. A fazenda pública moderna, por outro lado, buscou consagrar as ideias de John Maynard Keynes, um dos principais pensadores de economia do século XX, destacando um relevante “papel do Estado na economia”. A Era da modernidade fazendária, nesse sentido, representou a ruptura com a perspectiva exclusivamente financeira do gasto público, enfocando o objetivo da justa tributação. Nessa linha, promoveu a distinção

²¹¹ No Brasil, Aliomar Baleeiro (2010, p. 147 e ss.) logrou êxito em enfrentar as temáticas de direito financeiro, apresentando uma teoria dos ingressos públicos, sem olvidar, entretanto, o caráter arbitrário das classificações, diante “da dificuldade de extremar caracteres específicos dos fatos sociais, muitas vezes apresentados sob formas híbridas e consorciações numa escala de graduação que faz preponderar ora um, ora outro dos elementos formadores.”

entre os gastos ordinários e os extraordinários, de modo a impor um fim à ideia de neutralidade das despesas públicas, ascendendo a atividade financeira do Estado ao patamar de uma ciência autônoma. Com o nascimento da chamada fazenda pública pós-moderna, a teoria do gasto público ganha novos contornos, o “gasto eficiente”, avançando rumo ao replanejamento das funções do Estado e à eliminação da tradicional dicotomia entre a economia pública e a economia privada, cujas características marcantes estão sintonizadas com a privatização, as transferências intergovernamentais, a desafetação dos recursos públicos e um destaque da macroeconomia (PLAZAS VEGA, 2000, p. 308-326).

José Juan Ferreiro Lapatza (1992) enfatiza a existência de percepções absolutamente antagônicas com relação às teorias da fazenda pública, enquanto vertente estatal responsável pelas atividades de arrecadação dos recursos necessários à satisfação das necessidades da coletividade. Como acontece em todo lugar, existem os partidários de uma expansão messiânica do papel desempenhado pelo Estado, como há também aqueles defensores da sua redução ao máximo, o tanto quando possível. Sem ignorar a circunstância de serem admitidas diversas possibilidades argumentativas nas considerações econômicas, sociais e políticas sobre a atividade financeira do Estado, Ferreiro Lapatza (1992 p. 27 e ss.) anota um equívoco eloquente: “a crença de que pode bastar apenas uma dessas possibilidades, das diferentes ciências particulares, para explicar a totalidade do fenômeno financeiro.”

A moderna doutrina tem buscado defender a participação mais ativa dos cidadãos nas atividades da administração pública. A crise das instituições tradicionais do Estado expôs uma falência no ordenamento jurídico e a insuficiência do modelo jus administrativista para proporcionar soluções e respostas concretas aos problemas da modernidade, descortinando deficiências insuperáveis pelo direito vigente e uma necessidade emancipatória. Não obstante, as evoluções nos domínios do direito tributário permanecem bastante tímidas, certamente por compreenderem um ambiente de sensível interesse do Estado: a arrecadação.

As reivindicações por reformas nas engrenagens do direito público estão cada vez mais frequentes entre as vozes especializadas, invocando-se a assunção de procedimentos revestidos de instrumentos capazes de garantir, concomitantemente, a satisfação do interesse geral e dos interesses individuais, “en particular, la consecución de un justo procedimiento se ha intentado arbitrar mediante la instauración del principio *audi alteram partem* o de contradicción, con el

fin de potenciar tanto su dimensión garantista como su dimensión colaboradora respecto a la función administrativa.”²¹² (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 41).

Observando-se o ordenamento jurídico de Portugal, a doutrina tem identificado evidências interessantes de coprodução na prestação de serviços públicos, notadamente a partir de experiências do Centro de Arbitragem Administrativa. Nesse sentido, considerando a escassez de recursos dos Estados para o fornecimento de serviços rápidos, eficientes, de alta qualidade e que atendam aos reclamos dos usuários, a coprodução desponta como uma alternativa salutar, compreendendo “all actions in which citizens (individually or collectively considered) assist public agencies on a voluntary basis in order to improve the quality of public services.”²¹³ (SILVESTRE; CATARINO; ARAÚJO, 2016).

Precisamente no terreno do direito tributário, a participação dos contribuintes no procedimento fiscal, objetivando a convergência de interesses, é destacada por Bilbao Estrada (2006), justamente a partir dos novos rumos trilhados pelo direito público. Sob luzes inovadoras, os olhares sobre a fiscalidade também vêm presenciando uma evolução crescente, em especial quanto à atividade de concretização de norma jurídica tributária de incidência e toda a potencialidade de conflitos de interesses entre os envolvidos. Desse modo, tende-se a abandonar o cânone fiscal da imposição unilateral do direito, migrando-se para um modelo de *administración pública concertada*, em que é necessário “conformar la aplicación del tributo de manera tal que el contribuyente vea suficientemente garantizados sus derechos, evitando riesgos y sacrificios innecesarios de valores jurídicos objeto de protección”²¹⁴ (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 62), de modo a afastar uma cultura de interpretação demasiadamente inclinada e excessiva para os interesses arrecadatórios.

Diogo Leite de Campos (2006, p. 69) alinha-se francamente com a ideia de abertura do processo tributário português na direção de uma participação mais democrática. Para além disso, considera que o procedimento fiscal e a fixação das matérias coletáveis haverão de caminhar para uma “discussão com o contribuinte e, no caso de não se chegar a um acordo, tenha de ser uma instância independente a resolver o litígio.”

²¹² “[...] tentou-se arbitrar a obtenção de um procedimento justo mediante o estabelecimento do princípio do *audi alteram partem* ou do contraditório, com o objetivo de melhorar tanto a sua dimensão garantista como a sua dimensão colaborativa em relação à função administrativa.” (Tradução nossa)

²¹³ “[...] compreendendo todas as ações em que os cidadãos (considerados individual ou coletivamente) auxiliam os órgãos públicos de forma voluntária, a fim de melhorar a qualidade dos serviços públicos.” (Tradução nossa)

²¹⁴ “[...] a aplicação do tributo de maneira tal que o contribuinte veja suficientemente garantidos os seus direitos, evitando sacrificios desnecessários de valores jurídico objeto de proteção.” (Tradução nossa)

O processo tributário ganha, portanto, um novo significado, consentâneo ao conteúdo axiológico dos valores constitucionalizados no ideário democrático. Essa nova filosofia encara o procedimento tributário como um lugar de ponderação e de avaliação entre os interesses em oposição, implicando uma limitação necessária do poder de autoridade da administração pública para afetar e recusar unilateralmente outras posições. O procedimento passa a configurar, assim, um ponto de encontro e de comparação dinâmica das diversas instâncias públicas e privadas, um momento de síntese entre os interesses potencialmente opostos, ou seja, os interesses gerais e os dos administrados (MARELLO, 2000, p. 123). A efetiva participação provoca um círculo virtuoso e viceja uma sensação de pertencimento das pessoas em relação às respostas para os problemas.

Em termos de maior pragmatismo, as principais formas de participação comumente admitidas, de acordo com Carlo Garbarino (2003, p. 189), limitam-se a atribuir direitos aos contribuintes (como, por exemplo, ser informado sobre as atuações fiscais, visualizar os documentos, ser chamado, apresentar as manifestações etc.), com relação aos quais as contra obrigações da administração estão configuradas (dever de informar, permitir vistas, convocar, avaliar as manifestações), sem, contudo, prever a possibilidade de chegarem a um acordo. As demais formas de participação desejadas são justamente aquelas direcionadas à obtenção de um acordo amplo e que pode influir em alguma medida adotada pelas autoridades fiscais (*dalla partecipazione formale a quella sostanziale nel procedimento impositivo*).

A reivindicação participativa dos contribuintes deve ser trazida ao contexto mais amplo das reivindicações da participação privada, inaugurando uma *transição da autoridade para o consenso*, que se perfectibiliza por uma intervenção mais efetiva nos procedimentos tributários destinados à definição da obrigação jurídico-tributária ou até mesmo à sua substituição por meio de atos com uma natureza contratual: o processo tributário e a participação do contribuinte, desse modo, são interdependentes, não podendo existir um sem o outro. De acordo com Carlo Garbarino (2003, p. 188-189), o acordo fiscal pode ser considerado um pré-requisito para o procedimento que se identifica à proteção judicial.

Rompe-se, dessa forma, aquela tradição historicamente arraigada ao procedimento fiscal, reveladora de uma silhueta antidemocrática. Como bem reporta a doutrina italiana, a verdadeira realidade por detrás dessa cultura autoritária e impeditiva da participação dos cidadãos na atividade tributária, reflete exatamente o receio de que os contribuintes, ao tomarem conhecimento da existência de alguma tarefa investigativa, realizem operações capazes de anular os esforços empreendidos pela apuração fiscal. Daí decorre o temor e a constante desconfiança de que o sujeito privado, conhecedor com exatidão das informações em posse da

fazenda pública, possa assumir comportamentos desviados da ação cognoscitiva do aparato público, fortalecendo o propósito da administração pública de manter-se em um nível de informação muito superior ao do privado. Tal postura, contudo, deixa de ser admitida no paradigma do Estado democrático, pautado na confiança e na boa-fé.

3.3.4 O problema da corrupção: uma realidade a ser enfrentada

Os problemas de desvio de finalidade, e mesmo de corrupção, costumam ser um entrave na discussão dos métodos adequados de solução de conflitos fiscais,²¹⁵ sobretudo no espaço da consensualidade. A configuração jus positivista do Estado de direito fez com que a administração pública colocasse uma verdadeira cortina de fumaça no recinto da construção colaborativa e democrática da vontade pública, como se os ambientes de formação unilateral dos atos administrativos e o sistema de justiça heterocompositivo tradicional fossem modelos imunes a erros e descaminhos.

A problemática acirra-se bastante no Estado brasileiro,²¹⁶ naturalmente, porque são notoriamente reconhecidos os indicadores de corrupção que envergonham a sociedade civil. Sem embargo, não será afastando os cidadãos das estruturas do poder público e das tomadas de decisão que as adversidades sucumbirão, mas, sim, a partir de políticas públicas inclusivas, de

²¹⁵ Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 187) destacou que: “O contexto sociopolítico do Brasil não é favorável à flexibilização proposta neste anteprojeto de ‘Transação e Arbitragem no Direito Tributário’. Em 2006, segundo relatórios da Organização Não-Governamental (ONG) Transparência Internacional de índice de percepção de corrupção praticada por funcionários públicos, políticos e também no setor privado, o Brasil ficou na vergonhosa posição de 70º, emparelhado com países africanos como Ghana e Senegal, no mais recente relatório desta ONG de 2007, caiu para 72º posição. É curioso notar que a Itália, cuja legislação aparentemente inspira este anteprojeto, ocupa desconfortável posição de 45º, sendo, segundo esses índices o mais corrupto entre os países centrais da União Européia, perdendo apenas para a Grécia.”

²¹⁶ A OCDE recomenda a melhoria da governança e a redução da corrupção como questão chave para o desenvolvimento brasileiro: “Brazil ranks 79th out of 176 countries in the latest Transparency International corruption index (TI, 2016). Corrupt practices and kick-backs such as those revealed in recent years (see Box 3) waste public resources and exacerbate income inequalities by allowing relatively prosperous public officials and businessmen to divert taxpayer resources. Evidence has mostly surfaced in the context of public procurement, including by state-owned companies, credit subsidies or tax benefits to specific companies and sectors. Infrastructure concessions are also vulnerable to collusion among bidders and corruption, as estimates suggest that corporate campaign donations by companies have significantly increased the probability of being awarded public contracts (Boas et al., 2014). Regulating the financing of political parties and campaigns, which Brazil is currently discussing, is crucial to prevent powerful special interests from capturing the policy process, which makes growth less inclusive and decreases trust in government (OECD, 2016d).” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2018, p. 34).

publicidade e acesso amplo à informação,²¹⁷ de confiança mútua e boa-fé, de transparência irrestrita,²¹⁸ de responsabilização efetiva e controle social.

Há que se reconhecer, não obstante, uma parcela importante de culpa do próprio Estado nas disfunções administrativas e burocráticas da atividade pública, que, muitas vezes, conduzem aos vícios de probidade e decência, não sendo raro identificar uma certa flexibilização nociva do direito tributário, visando atender aos interesses duvidosos da arrecadação fiscal. André Martins de Andrade (2008, p. 365-372), nesse sentido, destaca a necessidade de construir não apenas um marco legal, mas um novo marco civilizatório, a fim de que se possa avançar na temática das relações negociais no âmbito tributário, exemplificando três situações concretas de mitigação bastante questionável dos postulados da tributação: os obstáculos ao levantamento dos depósitos realizados para suspender a exigibilidade de créditos tributários; a submissão tardia pelo Estado à jurisprudência dominante; e o desrespeito sistemáticos das autoridades fiscais aos tratados para evitar a dupla tributação.²¹⁹ Recentemente, some-se ainda, têm sido anunciadas iniciativas legislativas voltadas a conferir uma preferência no recebimento de precatórios nos casos em que os interessados admitam suportar descontos absolutamente indecentes; ou seja, o credor “parceiro” do Estado devedor *fura a fila* dos precatórios quando aceita renunciar a uma parcela substancial do seu crédito não satisfeito oportunamente. De fato, existe uma questão identitária no seio da sociedade brasileira²²⁰ que

²¹⁷ A ideia de ampla publicidade vem sendo retratada não só como um atributo importante dos modelos de solução alternativa de litígios em matéria tributária, mas como o seu próprio pressuposto de validade: “Sin embargo, entendemos que la publicidad que ha de acompañar a estas actuaciones y su propia viabilidad se verían aumentadas si el obligado tributario pudiera solicitar formalmente el acuerdo, se regulará más precisamente el procedimiento y el momento para alcanzarlo, y se hiciese intervenir en él a un tercero en funciones de mediación, conciliación y arbitraje; en funciones, en fin, de impulso del acuerdo.” (FERREIRO LAPATZA, 2005, p. 248). Os pressupostos do Estado encontram uma ressignificação em princípios como a transparência, significando clareza, abertura e simplicidade, que vincula o poder público com a sociedade, que “se transforma em instrumento importante para a superação dos riscos fiscais provocados pela globalização.” (TORRES, 2013, p. 16).

²¹⁸ A transparência é apontada pelo Tribunal de Contas da União como um dos mecanismos mais eficientes e essenciais no combate à fraude e corrupção, destacando-se como ferramenta preventiva ao lado da prestação de contas da organização e a responsabilização pela governança e gestão, que compõem o conceito de *accountability* (BRASIL, 2018b, p. 59).

²¹⁹ Interessante estatística da OCDE evidencia que somente 43% dos cidadãos confiam em seus governos: “Trust in government is deteriorating in many OECD countries. Lack of trust compromises the willingness of citizens and business to respond to public policies and contribute to a sustainable economic recovery.” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2019).

²²⁰ Somente a interlocução com o sujeito passivo da relação é capaz de evidenciar com clareza as causas por detrás da evasão fiscal, fazendo lembrar um “well-know Italian joke”: “The question is? Do you know why there is a different perception on the tax evasion phenomenon in Italy? According to the joke, the answer should be grounded on historical reasons. In Anglo-Saxon countries, when somebody evades taxes this person is not participating to the expenses of the community, and the negative evaluation of the common opinion is therefore immediate. In Italy, on the contrary, evading tax is one of the forms through which one avoids to deal with the enemy, since our country was invaded and

degenera certas institucionalidades republicanas e democráticas, mas que precisa, de alguma maneira, ser seriamente enfrentada.

O problema da corrupção, embora inegável, não pode ser um freio abstrato à implementação de soluções e avanços para os problemas da sociedade brasileira, devendo, pelo contrário, ser plenamente reconhecido e compreendido, a fim de possibilitar que as ferramentas de contenção dos desvios morais penetrem na morfologia de institutos jurídicos exteriorizados como comandos normativos. Hugo de Brito Machado (2008, p. 126-127) diz, ainda, que a questão da corrupção somente é válida aparentemente, porquanto a adversidade não deixa de existir em fórmulas atualmente vigentes no ordenamento jurídico. Nesse sentido, a corrupção poderia muito bem ser mitigada com o avanço das vias jurisdicionais abertas à sociedade, porque no universo dos procedimentos equitativos em que se inserem os métodos alternativos, tudo há de ser conduzido com maior transparência, em um processo marcado pela publicidade.

Talvez ainda falte para a sociedade brasileira a sensibilidade necessária e o espírito cidadão nas questões comunitárias relevantes, resultado, possivelmente, da configuração de uma nação ainda muito jovem, mas que, não obstante, pode e precisa caminhar na direção da diversidade multicultural do seu povo.

3.3.5 A concretização da tutela jurisdicional efetiva pela afirmação das técnicas adequadas de tratamento preventivo e resolutivo dos conflitos

A proposta de ressignificação do princípio da *inafastabilidade do poder judiciário*, assumindo um conteúdo íntimo de *tutela jurisdicional efetiva*, transforma o próprio desígnio fundamental dos sistemas atuais de justiça, revelando uma preocupação mais intimamente relacionada com a pacificação social.^{221,222} Aborta-se, nessa perspectiva, o enfoque tradicional limitado à questão dos conflitos, a fim de prestigiar todo um rol de ferramentas destinadas à integração da sociedade, vinculadas a um agrupamento amplo de ideologias balizadoras, cuja

governed by foreigners for centuries. In short, evading taxes is considered a form of patriotism. Of course I am joking, and there is no doubt that tax evasion will be considered negatively by everyone, being Italian or not.” (INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, 2008, p. 556).

²²¹ A ideia de *pacificação* é defendida por Dinamarco e Carrilho Lopes (2016, p. 31): “Mas o que há de substancialmente relevante no exercício da jurisdição estatal, pelo aspecto social do proveito útil que é capaz de trazer aos membros da sociedade, está presente também nessas outras atividades: é a busca de pacificação das pessoas e grupos mediante a eliminação de conflitos que os envolvam. Tal é o escopo social magno da jurisdição, que atua ao mesmo tempo como elemento legitimador e propulsor da atividade jurisdicional.”

²²² A ideia de pacificação social atrelada ao conceito de jurisdição tem sido amplamente difundida pela moderna doutrina processualista. Cassio Scarpinella Bueno (2012, p. 288) partidariza essa tendência, aduzindo que a jurisdição “não se limita à declaração de direitos mas também à sua realização concreta, prática, com vistas à pacificação social.”

essência reside na promoção da vida em coletividade, garantindo-lhe a convivência, a segurança, o progresso, a justiça e a paz.²²³

Parafraseando Christopher Moore (1998, p. 22), pode-se dizer que os desacordos e problemas estão aptos a surgir em quase todos os relacionamentos da existência humana. Na maior parte dos desacordos, entretanto, o tratamento ocorre, geralmente, de maneira informal. Em um primeiro momento, os indivíduos podem evitar uns aos outros porque não gostam do desconforto que acompanha os conflitos, não consideram a questão tão importante ou não possuem o poder para impor uma mudança. Em outras situações, as disputas instalam-se e precisam ser efetivamente solucionadas.

Diante desses contornos, eleva-se a concepção de que *prevenir* uma disputa é tão importante quanto *resolvê-la*. Do mesmo modo, tão relevante quanto o acesso (ingresso) dos cidadãos aos canais de resolução das disputas, sejam eles tradicionais ou “alternativos”, é também a própria *gestão* dos conflitos, permitindo um delineamento das vias *mais adequadas* de tratamento para cada modalidade de controvérsia. Empreende-se, assim, uma remodelagem conceitual nos alicerces da teoria geral do direito processual, cuja genealogia mais remota remete ao direito privado, recobrando agora a sua hereditariedade.²²⁴

Nem todo conflito de interesses forma necessariamente uma disputa. E a concepção de um sistema de justiça mais aberto reside exatamente na ideia de que *não é preciso formar a disputa*. Aludindo Luiz Fernando V. A. Guilherme (2018, p. 40), em direção convergente, é preciso ter em conta que são necessários instrumentos “não apenas para resolver o conflito já lançado, mas, também, os meios para evitar que eles ganhem vida.” Noutros termos, anteriormente à busca por medidas impositivas e garantidas pelo Estado para dissipar as disputas, as pessoas com interesses conflitantes deveriam procurar alternativas de natureza não estatal, consensuais, suasórias, autocompositivas ou heterocompositivas.²²⁵

²²³ Luiz Guilherme Marinoni (2011, p. 113-114), cumpre consignar, afasta-se da concepção da jurisdição caracterizada puramente pelo “fim da pacificação social”, consignando que, antes de tudo, é preciso “analisar de que forma esse fim é obtido, ou melhor, verificar a legitimidade do poder de resolução dos conflitos e das decisões destinadas a regulá-los.”

²²⁴ Cândido Rangel Dinamarco (1993, p. 44) lembra que “‘direito judiciário’ civil viveu, desde as origens e por muitos séculos, sob o manto do direito privado e considerado mero apêndice deste, ou ‘adjetivo’ que o qualifica quando submetido às vicissitudes da vida judiciária. Foi assim cultivado no direito comum e no canônico e, sem qualquer suspeita de sua autonomia sistemática, assim chegou até ao século XIX, quando a segura afirmação de uma relação jurídica processual, distinta da de direito privado, abalou os alicerces do sincretismo até então incontestado.”

²²⁵ O espectro de instrumentos cobertos pelo guarda-chuva das *alternative dispute resolutions* é bastante amplo, como exemplifica Fiadjoe (2004, p. 19-20): “(a) dispute prevention; (b) negotiation; (c) mediation; (d) a mix of mediation/ arbitration or arbitration/ mediation; (e) the institution of the ombudsman; (f) private mini-trial; (g) judicial mini-trial; (h) pre-judicial conference; (i) early neutral evaluation; (j) arbitration; (k) administrative hearing; (l) case management; and (m) renting a judge.”

A proposição de técnicas de solução de disputas por vias não contenciosas, inclusive dispensada uma participação efetiva do Estado, encontra base de sustentação no próprio paradigma do Estado constitucional, cuja legitimação se encontra adensada ao pressuposto democrático de participação ativa dos cidadãos. Sob o viés do direito comparado, uma das inovações da Constituição Espanhola de 1978, foi incluir dentre os direitos fundamentais, com o máximo plus de fundamentalidade, um rol explícito de direitos processuais, que são basicamente direitos instrumentais, isto é, direitos de que têm a função de garantia ou de proteção dos demais direitos.²²⁶ No Brasil, vale destacar, não é muito diferente.

A concepção ampla de proteção jurisdicional na atualidade precisa contemplar um conjunto de alternativas: prévias à instalação das disputas (ou dos litígios), no sentido de promover a concertação de interesses contrapostos;²²⁷ ou posteriores à deflagração formalizada das disputas, emprestando-se um leque de opções voltadas à composição dos conflitos, com vistas essencialmente à pacificação das relações sociais. Dinamarco e Lopes (2016, p. 31), nessa direção, firmam o posicionamento no sentido de que “a solução de conflitos não é atividade exclusiva do Estado, mediante a oferta da tutela jurisdicional estatal”.²²⁸ O sucesso da implementação das medidas voltadas a edificar uma *cultura de paz* não pode estar exclusivamente atrelado ao aspecto formal de obter um desfecho para as disputas, mas, antes de tudo, a apresentar soluções que atendam aos interesses em choque, em compromisso com os ideais de justiça pronunciados pelo direito posto.

Significa afirmar, portanto, que os mecanismos adequados de resolução de conflitos devem merecer alguma legitimação específica do ordenamento jurídico, notadamente em matéria de direito tributário, com a definição dos contornos para o caminho da *pacificação*.

²²⁶ O art. 24 da Constituição Espanhola reconhece o direito à tutela judicial efetiva em toda sua amplitude e completude ao dizer que “todas as pessoas têm o direito de obter tutela efetiva dos juízes e tribunais em exercício de seus direitos e interesses legítimos, nunca se admitindo que alguém permaneça indefeso.” (ROYO *apud* FERREIRO LAPATZA, 2007, p. 38-39).

²²⁷ É interessante observar as palavras de Saldanha Sanches (2007, p. 476), demonstrando a essencialidade de audição dos contribuintes em relação às circunstâncias que permeiam a atividade fiscal: “Bem utilizada, a audição prévia pode ser uma forma de reduzir o tempo de decisão e mesmo de simplificar o trabalho administrativo, permitindo à Administração fiscal conhecer mais de perto a perspectiva do contribuinte que age de boa fé e aumentar o grau de cumprimento voluntário da lei. Basicamente, a audição do sujeito passivo tem a virtualidade de produzir uma fundamentação dialógica. A Administração tem o dever de responder aos factos (relevantes) alegados pelo contribuinte. Este dever de resposta pode conduzir a um reforço da fundamentação administrativa, demonstrando assim que o Fisco agiu acertadamente ou demonstrar antecipadamente que o seu comportamento não teve apoio na lei, caso se verifique a impossibilidade de responder, reforçando a sua fundamentação (desde que o sujeito passivo introduza, no debate, factos ou argumentos que devam ser considerados).”

²²⁸ Ainda de acordo com Dinamarco e Lopes (2016, p. 31): “São crescentes a valorização e o emprego dos meios não judiciais de solução de conflitos, ditos meios alternativos (ou paralelos à atuação dos juízes), como a arbitragem, a conciliação e a mediação – o que conduz ao reconhecimento da equivalência entre eles e a jurisdição estatal.”

Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 188-189) afirmava que “o sistema tributário de qualquer país, deve, antes de mais nada, corresponder às suas condições econômicas e sociais, e ser adaptado às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico geral.” Logo, o direito deve estar atento às reivindicações sociais, buscando os mecanismos para a equalização de distúrbios próprios das relações mais triviais do cotidiano.

Kazuo Watanabe (2002, p. 99) sustenta a necessidade de promover uma cultura de pacificação, defendendo a “adequação da solução à natureza dos conflitos e às peculiaridades e condições especiais das pessoas envolvidas.” Em convergência, Ada Pellegrini Grinover (2002, p. 95-96) aponta os três fundamentos essenciais perquiridos pela chamada *justiça conciliativa*: o social, o político e o funcional, direcionados, respectivamente, à pacificação, à participação cidadã e à diminuição da crise da justiça.²²⁹

Mais especificamente no âmbito do direito tributário, os diferentes momentos para a aplicação das técnicas de resolução de conflitos têm encontrado amplo respaldo na doutrina internacional. A respeito do tema, no direito espanhol, Ferreiro Lapatza (2005) sugere – mesmo reconhecendo a resistência do legislador em admitir qualquer tipo de convenção na aplicação dos tributos, o que conduz a administração a uma aplicação mais restritiva da lei tributária – a introdução de duas técnicas de terminação convencional de conflitos, com inspiração nos ordenamentos jurídicos alemão e italiano: a primeira técnica seria constituída pelas *actas con acuerdo*²³⁰, enquanto a segunda técnica, seguindo o modelo italiano, seria introduzir a possibilidade de conciliação antes do recurso aos tribunais.²³¹

Também na Itália, diante do caráter sistematizador que deve qualificar o feixe de métodos adequados de resolução dos conflitos fiscais, a doutrina distingue três momentos em

²²⁹ A respeito dos fundamentos da justiça conciliativa, Grinover (2002, p. 95-96) destaca: “São analisados os fundamentos da justiça conciliativa: o fundamento social, qual seja, a verdadeira pacificação social, que não se consegue por intermédio do processo jurisdicional, que se limita a solucionar a parcela do conflito levado aos autos, sem se preocupar com o conflito sociológico que está em sua base; o fundamento político, pela participação dos cidadãos que solucionam diretamente suas próprias controvérsias, contando com a colaboração de outro cidadão (o conciliador e o mediador) no papel de facilitador dessa mesma solução; e o fundamento funcional, objetivando diminuir a crise da justiça, pela instituição de instrumentos (ditos alternativos) capazes de desafogá-la.”

²³⁰ “Esta técnica, que trata de utilizar las enseñanzas de la “entrevista final” alemana y del “accertamento con adhesione” italiano, reúne las ventajas antedichas y no supone sino la confirmación, reforzada y ampliamente de la línea en que se han movido y se mueven hoy en nuestro país las “actas de conformidad”; publicitando su contenido convencional y dando a este contenido un respaldo explícito y expreso, haciendo, además, intervenir en ellas a un tercero, en función de mediación, conciliación y arbitraje – en definitiva, de impulsor del acuerdo - , que bien puede ser el superior jerárquico del inspector actuario, o bien – siguiendo el modelo americano – un miembro de una oficina técnica especializada en estas funciones.” (FERREIRO LAPATZA, 2005, p. 235-236).

²³¹ “Esta técnica o mecanismo cuenta con el precedente – de gran eficacia – en el ordenamiento español, de la jurisdicción laboral. No sería, pues, una técnica extraña a nuestro sistema jurídico, sino, y por el contrario, una técnica ya habitual en la experiencia jurídica española.” (FERREIRO LAPATZA, 2005, p. 235-236).

que a intervenção poderia assumir um lugar:²³² 1) fase pré-contenciosa, compreendendo os instrumentos jurídicos adequados para os conflitos identificados durante o procedimento de lançamento tributário e, portanto, com natureza prévia aos recursos manejados perante os tribunais judiciais; 2) fases pré-contenciosa e contenciosa, incluídos os institutos compreendidos sob o guarda-chuva da revisão de ofício da administração tributária, ou seja, a atuação no âmbito da autotutela; 3) fase contenciosa, correspondente à possibilidade de que, também no procedimento contencioso, os contribuintes e a administração pública possam chegar a um acordo, total ou parcial, sobre a matéria objeto do litígio (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 37-42).

É necessário, pois, encarar os sistemas encarregados de resolver os conflitos fiscais, prévia ou posteriormente, como mecanismos para a concretização do princípio da tutela jurisdicional efetiva, porque possuem o verdadeiro predicado de promover uma melhora em *todo o aparato de promoção da justiça*.²³³ Trata-se de flagrante elevação do acesso à justiça a partir, exata e paradoxalmente, de um *não acesso à justiça* em determinados casos, de maneira que, além de representar um expediente de defesa dos interesses particulares dos contribuintes, a concertação ainda traduz uma proteção do bem comum.

3.3.6 A gênese do *Multi-Door Courthouse* na Escola de Harvard

As origens do *Multi-Door Courthouse* (Tribunal Multiportas) remetem ao final dos anos 1970, quando o professor alemão radicado na Harvard Law School, Frank Sander, começou a concentrar as suas investigações acadêmicas no campo das *alternative dispute*

²³² Note-se que a doutrina europeia distingue o momento de atuação das técnicas alternativas de resolução de conflitos fiscais, cuja ocorrência poderá ocorrer no *procedimento de constituição* (previamente ao lançamento) ou no *procedimento de impugnação*, seja em esfera administrativa seja em esfera judicial (posterior ao lançamento). Na Espanha, o direito aparta o *procedimiento ordinario o de gestión* e o *procedimiento de reclamación*, “el procedimiento de gestión tiene por finalidad, además, la realización de una función administrativa; en tanto que el procedimiento de reclamación o recurso tiene por finalidad inmediata, como su nombre indica, la resolución de una cuestión controvertida entre Administración y administrado con ocasión de la instrucción y resolución de un procedimiento.” (GONZÁLEZ; LEJEUNE, 1997b, p. 23).

²³³ Welber Barral (2000, p. 102) argumenta que somente a arbitragem, por exemplo, “reduz os níveis de inadimplência comercial e assegura a boa-fé dos negócios, muitas vezes maculada pela utilização, pela parte devedora, de recursos protelatórios no processo judicial. Ao mesmo tempo, permite que o Judiciário se desafogue de litígios comerciais, e possa se dedicar aos litígios que envolvam interesse público ou direitos indisponíveis.”

resolution (ADR).²³⁴ Em 1976, apresentou o artigo *Varieties of Dispute Processing* na Pound Conference,²³⁵ em Minneapolis, expondo as primeiras noções sobre o conceito.

A inovadora proposta tratou de implementar um modelo inclusivo de solução de problemas (*inclusive problem-solving models*), objetivando o direcionamento dos processos que chegassem aos tribunais para as vias “mais adequadas” de resolução dos conflitos,²³⁶ economizando o tempo e o dinheiro das instituições e dos litigantes. Hernandez-Crespo (2012, p. 117-118) explica que o conceito do *Multi-Door Courthouse* “deveria funcionar como um método para aliviar os tribunais do grande acúmulo de litígios e processos”, sendo pensado “como um mecanismo flexível que pudesse servir para o envio dos processos aos fóruns adequados para sua resolução”, de modo que um examinador (*screenner*) “faria a avaliação inicial do conflito e, em seguida, com base nessa avaliação, encaminharia as partes litigantes para o método de resolução de conflitos mais adequado ao seu caso, ou seja, um método alternativo ou um tribunal tradicional.”

Desde a sua concepção, o modelo acabou recebendo diversos contornos ao redor do mundo^{237,238} e assumindo diferentes estruturas, sistemáticas, conceitos e nomenclaturas. Nessa linha, a doutrina espanhola observa que, nos últimos tempos, houve um incremento da

²³⁴ “ADR can be defined as encompassing all legally-permitted process of dispute resolution other than litigation. While this definition (or something like it) is widely-used, ADR proponents may object to it on the ground that it privileges litigation by giving the impression that litigation is the normal or standard process of dispute resolution, while alternative processes are aberrant or deviant. [...] So ADR is not defined as everything-but-litigation because litigation is the norm. Litigation is not the norm. ADR is defined as everything-but litigation because litigation is, as a matter of law, the default process of dispute resolution.” (WARE, 2007, p. 5).

²³⁵ “In it, Professor Sander put forth the notion of the multi-door courthouse – a multifaceted dispute-resolution model currently used in several settings in the United States and abroad. Together with Professors Stephen Goldberg and Eric Green, he wrote the first ADR casebook, *Dispute Resolution: Negotiation, Mediation, and Other Processes* (1985), which won the International Institute for Conflict Prevention and Resolution award for the best ADR book published in that year.” (SANDER; HERNANDEZ-CRESPO, 2008, p. 667).

²³⁶ Segundo Frank Sander, em diálogo com Hernandez-Crespo: “The idea is to look at different forms of dispute resolution – mediation, arbitration, negotiation, and med-arb (a blend of mediation and arbitration). I tried to look at each of the different processes and see whether we could work out some kind of taxonomy of which disputes ought to go where, and which doors are appropriate for which disputes. That is something I have been working on since 1976 because the thing about the multi-door courthouse is that it is a simple idea, but not simple to execute because to decide which cases ought to go to what door is not a simple task. That is something we have been working on.” (SANDER; HERNANDEZ-CRESPO, 2008, p. 670).

²³⁷ O que são então as ADR? A pergunta (*What then is ADR?*) foi respondida por Fiadjoe (2004, p. 2), destacando que, em sua forma primitiva, as ADR remetiam a uma variedade de técnicas de resolução de disputas sem litigância. Contudo, atualmente, é mais preciso descrever as ADR não como uma alternativa ao litígio (*alternative to litigation*), mas como uma técnica apropriada (*appropriate technique*) no contexto de resolução de disputas em geral. É importante, dessa forma, tratar cuidadosamente sobre conciliação, mediação, arbitragem, transação e outras formas diferentes de prevenção e solução de conflitos com os seus próprios objetivos.

²³⁸ No continente europeu, há mais de uma década, já se fala em “*online dispute resolution*” (ODR) como forma de disponibilizar os recursos de tecnologia de informação e de comunicação ao serviço da resolução de litígios (POULLET, 2008, p. 234-240).

utilização das outras modalidades de resolução de conflitos, em especial a mediação e a conciliação, circunstância que tem provocado uma intervenção da União Europeia,²³⁹ com o intuito de impulsionar a utilização de instrumentos de resolução alternativa, mesmo excluindo técnicas como a arbitragem, por considerá-la mais aproximada do procedimento judicial (VELARDE ARAMAYO, 2006, p. 9). Em convergência, Bujosa Vadell (2018, p. 6) enfatiza que se tem confiado a outros procedimentos, com regular frequência, a tentativa de superar os problemas de acesso real à proteção jurisdicional efetiva por caminhos mais fáceis, “[...] y así tiene sentido poner en su propio valor a las llamadas ‘alternativas’, que deberían admitirse por su propio peso específico, y no por su valor de sustitución.”

Com o reconhecimento pelos Estados constitucionais de que o poder judiciário não constitui uma via exclusiva para o acesso efetivo à justiça, ergueram-se e reergueram-se outros modelos para a resolução das disputas jurídicas, margeando as estruturas tradicionais e impositivas do poder público. Revigora-se, desse modo, o protagonismo de um aparelho multifacetado, recoberto pelos clássicos sistemas tratados pelos estudiosos da teoria geral do processo e da jurisdição: a autotutela (ou autodefesa, tutela privada), a autocomposição e a heterocomposição.²⁴⁰ Na atualidade, não se pode esquecer, o “conflito é uma indústria em crescimento”, sendo que todos querem participar das decisões que lhes afetam.²⁴¹

²³⁹ No âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a ideia de “alternative dispute resolution mechanisms” em matéria tributária já é discutida desde 2008, conforme o *Study into the Role of Tax Intermediaries*, apresentado na Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración tributaria, que se realizou na cidade do Cabo, com um destaque para três fórmulas consensuais: “*mediation*, in which a neutral third party assists in a series of structured negotiation sessions which aim to achieve resolution through encouraging parties to focus on the real issues in dispute, whether legal or otherwise. Here, the mediator is merely a facilitator, and does not express any concluded view on the parties’ cases nor recommend that a particular outcome be adopted; *conciliation*, which is similar to mediation but involves the third party being more active in suggesting appropriate settlements or outcomes; and *early neutral evaluation*, in which the third party, often an industry or other specialised expert, conducts a preliminary, non-binding assessment of the parties’ respective cases as a means of creating a basis for negotiations and avoiding unnecessary escalation in the early stages of a dispute.” (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2008).

²⁴⁰ Francisco Domingos Nicolau (2016, p. 350-351), sobre o tema, sintetiza: “[...] a *tutela privada*, não é mais do que a solução da controvérsia pela força, a solução da controvérsia tem origem no sujeito com maior força para a impor. [...] na *via heterocompositiva* de resolução de controvérsias é um terceiro, provido de poder de autoridade com origem na lei ou por contrato entre as partes, e por isso, num plano superior às partes, que as dirime. Na primeira hipótese, no âmbito de um processo judicial e na segunda, pela arbitragem. [...] na *autocomposição*, o dissídio é resolvido pelo ajustamento da vontade das partes ou pela renúncia às posições processuais que as partes pretendiam fazer valer, sem que exista a intervenção imperativa de um terceiro ou que qualquer uma delas imponha a sua vontade.”

²⁴¹ “Queira ou não, você é um negociador. A negociação é uma verdade da vida. Você discute aumentos com o seu patrão. Tenta entrar em acordo com um estranho acerca do preço da casa dele. Dois advogados tentam resolver um processo judicial decorrente de um acidente de automóvel. Um grupo de empresas de petróleo planeja um contrato de risco para a exploração conjunta de petróleo em plataformas marítimas. O Secretário de Estado dos Estados Unidos senta-se com seu equivalente soviético para buscar um acordo sobre a limitação das armas nucleares. Tudo isso são negociações.” (FISHER; URY; PATTON, 2005, p. 15-17).

Os desdobramentos da proposta originária do *Multi-Door Courthouse* acabaram assumindo contornos mais abrangentes, ainda que intuitivamente, associando-se com as vias típicas e compatíveis com cada ordenamento jurídico.²⁴² Da mesma maneira, malgrado a terminologia amplamente difundida, no sentido de qualificar as técnicas de resolução de conflitos como *métodos (mecanismos) alternativos*, tem-se entendido como mais apropriada a nomenclatura *métodos complementares* (DOMINGOS, 2016, p. 355), ou ainda *adequados*, porquanto existem peculiaridades em cada tipo de conflito que devem ser enfrentadas com melhor aptidão por técnicas distintas.

A concepção por detrás do chamado tribunal multiportas tornou-se uma realidade praticamente irrefutável na atualidade, conquistando novos caminhos também no campo do direito público, notadamente o direito tributário – historicamente não identificado com as soluções concertadas –, em especial pelo rol de vantagens e benefícios que o modelo é capaz de oferecer.²⁴³ Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 436-438) salienta, com peculiar propriedade, que as vias de solução alternativa à judicialização tradicional sempre foram vedadas em direito público, especificamente no direito fiscal, sob o argumento de que a defesa intransigente do interesse público reverbera uma das diretrizes norteadoras da administração pública. Dessa maneira, o fisco poderia utilizar o seu poder de império e atuar com fundamento no princípio da legalidade, razão pela qual somente os tribunais do Estado teriam as legítimas condições de proceder o efetivo controle das atividades administrativas. Dito de outro modo, numa visão vanguardista e admoestada pela crítica científica, o contencioso de legalidade das decisões administrativas estaria subtraído de vias como a mediação e arbitragem, por exemplo.

O conceito multiportas, no Brasil,²⁴⁴ inclusive em matéria de direito público, vem sendo explorado há alguns anos pela doutrina mais atenta aos dramas vividos pelo poder

²⁴² Defendendo a transformação da cultura da sentença pela cultura ampla e multiportas de administração dos conflitos jurídicos, a doutrina brasileira tem proposto modelos a partir o reconhecimento de alguns métodos de autocomposição de disputas (GONÇALVES, RODRIGUES, SANTOS, 2018. p. 110 e ss.).

²⁴³ A respeito das vantagens que o sistema de ADR proporciona, Fiadjoe (2004, p. 1) salienta: “Some of the perceived advantages of ADR can be summarised as follows: (a) speed; (b) choice and expertise of impartial neutrals; (c) informality and flexibility; (d) privacy; (e) economy; (f) finality; (g) diversity and adaptability of ADR; (h) recognition of the needs of the parties; (i) win-win situation; (j) involvement of the parties in creating imaginative solutions; (k) savings in public expenditures; (l) private savings in time and energy; (m) retention of beneficial business and personal relationships; (n) shortening of courts dockets; (o) more efficient legal systems; (p) qualitative improvement in the delivery of justice; and (q) increased participations and access to justice.”

²⁴⁴ “Consolida-se no Brasil, então, com a Res. 125/2010, a implantação do chamado *Tribunal Multiportas*, sistema pelo qual o Estado coloca à disposição da sociedade alternativas variadas para se buscar a solução mais adequada de controvérsias, especialmente valorizados os mecanismos de pacificação (meios consensuais), e não mais restrita a oferta qual processo clássico de decisão imposta pela sentença judicial. Cada uma das opções (mediação, conciliação, orientação, a própria ação judicial contenciosa etc.), representa uma “porta”, a ser utilizada de acordo com a conveniência do interessado, na

judiciário.²⁴⁵ Paulo Roney Ávila Fagúndez (2009, p. 675-678) questiona “Por que o poder executivo não assume o compromisso de resolver os seus próprios conflitos?”, postulando a existência de um novo modelo de Estado, que invoca um pouco da *moralidade oriental* e da *racionalidade ocidental*. Partindo de um conceito que designou como os *profissionais do incompleto* (um novo mundo, mas com as velhas respostas), Ávila Fagúndez (2009) sugere a perquirição de soluções que levem à responsabilidade das partes na resolução dos problemas, afastadas da estrutura dos poderes hipertrofiados.²⁴⁶

Mesmo em matéria de direito tributário, inexistente uniformidade no tratamento dos mecanismos alternativos (ou adequados). Bilbao Estrada (2006) sustenta que devem ser excluídas da categoria das *técnicas convencionais* as vias alternativas de resolução de conflitos tributários que atribuam a um *terceiro* a solução da controvérsia, seja em procedimentos de aplicação dos tributos, seja naqueles de revisão. Nesse viés, as técnicas associadas, por exemplo, à revogação unilateral (autotutela) ou à arbitragem tributária (heterocomposição)²⁴⁷ seriam eliminadas do conceito “convencionais”. Significa dizer, portanto, que os *métodos alternativos de resolução de conflitos* em matéria tributária seriam mais amplos que as denominadas *técnicas convencionais*.²⁴⁸

perspectiva de se ter a maneira mais apropriada de administração e resolução do conflito.” (CAHALI, 2015, p. 62).

²⁴⁵ Juarez Freitas (2017, p. 29-32) tratou a questão do direito administrativo *não adversarial* a partir da ideia de “prioritária solução consensual de conflitos”, destacando que o “quadro de hostilidade é ruinoso e vulnera, com perversas externalidades negativas, a produtividade global, conspirando, de modo estridente, contra princípios cimeiros da Carta brasileira (tais como eficiência e eficácia).” Nesse passo, sustenta que “o estilo administrativo deve ser reprogramado, na senda da inflexão dialogada que enseja negociação público-privado legítima (consentânea com objetivos fundamentais da República), adequada (pertinente na correlação entre meios e fins), necessária (a menos onerosa entre as alternativas válidas) e proporcional *stricto sensu*.” Destaca, ainda, que “seria um erro crasso insistir na manutenção dos jogos de soma zero. É um apego lastimável ao *status quo* que sonega ganhos diretos e externalidades benéficas do consenso sério.”

²⁴⁶ Paulo R. Ávila Fagúndez (2004, p. 315, 445) defende a visão holística do direito, capaz de resgatar a ética e outros conhecimentos na busca de novos tempos, a partir dos pensamentos taoístas (defendem verdades relativas e trazem para a modernidade uma visão humanista e de uma ecologia profunda) que podem contribuir efetivamente para um novo conceito de direito e de justiça, “haja vista que possibilita a humanização da lei e apresenta uma visão dialética do jogo entre elementos contrários *yin* e *yang*, permitindo a sua inclusão na solução judicial da vontade de ambas as partes.”

²⁴⁷ Aludindo Guilherme (2018, p. 99-100), a *autocomposição* é “um meio de solução da controvérsia promovido pelas próprias pessoas que o vivenciam, sem a atuação de outro agente na tentativa de pacificação do conflito”, enquanto na *heterocomposição* o litígio “é resolvido por meio da intervenção de uma pessoa que está fora do conflito original.”

²⁴⁸ Ainda sobre as técnicas convencionais, segundo Bilbao Estrada (2006, p. 105), podem ser distinguidas entre os “acuerdos de fijación”, “modales” e “de contraprestación”: “Concretamente, los acuerdos de fijación tienen por objeto la determinación conjunta de los márgenes de discrecionalidad técnica; mientras que los modales operan en presencia de supuestos de discrecionalidad administrativa. En cambio, los de contraprestación tienden a la regularización de la situación tributaria del contribuyente así como al restablecimiento de unas correctas y fluidas relaciones con la Administración.”

Andrés Aucejo (2008, p. 21-35), por sua vez, exemplifica as principais vias que canalizam os conflitos entre os órgãos encarregados pela gestão tributária e os contribuintes. Nos Estados Unidos da América, cita a entrevista com a administração para chegar a um acordo; a mediação para chegar à resolução do problema por meio de uma *Oficina de Apelaciones*; o defensor do contribuinte (*Ombudsman*); além de outras técnicas transacionais. No âmbito do Reino Unido, situa a entrevista do contribuinte com os serviços de inspeção tributária (*Inland Revenue*), com o objetivo de obter um acordo quanto a aspectos controvertidos; a mediação a partir do *Adjudicator office*; e os acordos em via judicial prévios à resolução judicial. Na Alemanha, por outro lado, destaca as vias transacionais a partir de acordos; os mecanismos de revisão dos atos administrativos e o instituto da revogação de ofício dos atos tributários (*Einspruch*). Na França, a transação que permite a obtenção de acordos para reduzir ou eliminar as sanções fiscais; e o mecanismo denominado *jurisdiction gracieuse*, correspondendo a uma decisão em casos de demora, sanção ou taxações tributárias.²⁴⁹

É interessante notar, ainda, no âmbito da doutrina espanhola, a percepção de técnicas similares como formas alternativas de resolução de conflitos, como é o caso da *revocación*,²⁵⁰ consistente na possibilidade de que a administração pública *revoque* os seus atos de imposição ou desfavoráveis aos contribuintes (FERREIRO LAPATZA, 2005, p. 251-252),²⁵¹ sempre que a revogação não constituir uma dispensa ou isenção não autorizada por lei, ou seja, contrária ao princípio da igualdade, ao interesse público ou ao ordenamento jurídico. Tal instituto, vale observar, encontra um equivalente normativo no ordenamento brasileiro,²⁵² especificamente dirigido à administração pública, estabelecendo que o poder público deve anular os seus próprios atos, quando eivados de algum vício de legalidade, e pode *revogá-los*, por motivo de conveniência ou oportunidade.

²⁴⁹ Trilhando entendimento similar, Ricardo Soares Stersi dos Santos (2004, p. 20-21) destaca outras fórmulas empregadas na administração dos conflitos: *facilitation*; *fact-finding*; *mini-trial*; *court annexed arbitration*; *rent a judge*.

²⁵⁰ Estabelece a Ley 39/201: “Art. 105. Revocación de actos y rectificación de errores. 1. Las Administraciones públicas podrán revocar en cualquier momento sus actos de gravamen o desfavorables, siempre que tal revocación no constituya dispensa o exención no permitida por las leyes, o sea contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. 2. Las Administraciones públicas podrán, asimismo, rectificar en cualquier momento, de oficio o a instancia de los interesados, los errores materiales, de hecho o aritméticos existentes en sus actos.” (ESPANHA, 2015, p. 89343-89410).

²⁵¹ Note-se, ainda, que o exercício da autotutela em matéria fiscal é também destacado como técnica de resolução de conflitos tributários na Itália: “En desarrollo de la previsión contenida en el artículo 2-quarter de la ley n. 656 de 30 noviembre de 1994, el Reglamento n. 37/1997 se refiere a los órganos competentes para el ejercicio del poder de anulación y de revocación o de renuncia a la imposición em caso de autoaccertamento.” (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 90).

²⁵² Dispõe a Lei Federal nº 9.784, de 1999: “Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.” (BRASIL, 1999).

Em suma, o processo de afirmação das vias adequadas de solução de conflitos é uma realidade em franca progressão, malgrado o acanhamento ainda acentuado no âmbito do direito público e, por especial sensibilidade, do direito tributário. Não é de hoje, contudo, que os métodos alternativos à judicialização e os seus benefícios²⁵³ têm sido defendidos no âmbito da doutrina brasileira, como já sustentado há tempos por Antônio Carlos Wolkmer (2001, p. 297), sugerindo que a mediação, a arbitragem, os juizados especiais e a justiça de paz são procedimentos técnicos significativos como “instâncias jurisdicionais” que podem ser utilizados alternativamente na resolução de conflitos. Na mesma direção, Ildemar Egger (2008, p. 57) propunha a existência de diversas vias extrajudiciais de resolução dos conflitos, destacando a negociação, a conciliação, a mediação e a arbitragem. Não se pode deixar de referenciar, ainda, o vasto legado de Luis Aberto Warat (2004), empregando o seu traço marcadamente humanístico e sensível na abordagem da mediação.²⁵⁴

Analisando a questão sob a perspectiva do direito fiscal brasileiro, Heleno T. Torres (2003) observa que as medidas alternativas aos modelos ordinários de prestação da tutela jurisdicional foram acolhidas pelo direito no ordenamento pátrio, como instrumentos de pacificação fiscal,²⁵⁵ “mesmo que de um modo ainda muito tênue e de forma um tanto programática”, postulando, não obstante, uma sistemática em que “sejam alargados os procedimentos administrativos de transação e arbitragem, bem como de conciliação judicial, para todas as matérias que permitam solução da controvérsia por prova inequívoca.”

O tribunal multiportas, conforme os traços bem sintetizados por Hernandez-Crespo (2012, p. 102-121), representa uma sistemática capaz de proporcionar um grande avanço também para a solução de conflitos em questões de direito tributário, proporcionando um enfrentamento customizado das disputas em prol das necessidades dos envolvidos, em vez de apresentar em uma solução única para todos os tipos de problemas. O modelo multiportas ainda

²⁵³ Ricardo Soares Stersi dos Santos (2004, p. 27) elenca uma série de vantagens das formas autocompositivas sobre as heterocompositivas: 1. Celeridade do procedimento; 2. O menor custo; 3. Possibilidade de as partes escolherem terceiro imparcial sem, contudo, atribuir-lhe poder de emitir decisão vinculativa; 4. A possibilidade de as partes intervirem na escolha do procedimento; 5. A maior informalidade do procedimento; 6. A participação soberana das partes na resolução do conflito; 7. A não obrigatoriedade de as partes estabelecerem qualquer acordo.

²⁵⁴ As primeiras linhas da obra *Surfando na pororoca: O ofício do mediador* já denunciam toda a essência de Luis Alberto Warat (2004, p. 13): “Este livro deveria começar com um abraço, uma dança, a aproximação de um olhar, um gesto de ternura ou um sentimento que mexesse. A experiência que encontrarás nestas páginas foge dos conceitos, das palavras que simulam ensinar a vida. Estamos propondo uma viagem a tua própria vitalidade interior. Uma viagem ao amor. Um momento de criatividade. Um estímulo para mostrar o que sempre esteve oculto em ti.”

²⁵⁵ Ainda sobre o tema, alguns estudos pró e contra a *transação e arbitragem* no âmbito tributário, que serão adiante explorados, foram compilados na obra *Transação e Arbitragem no âmbito tributário: Homenagem ao Jurista Carlos Mário da Silva Velloso*, de Saraiva Filho e Guimarães (2008).

oferece, adicionalmente, uma experiência por meio da qual os sujeitos podem adquirir os conhecimentos necessários para lidar com a multiplicidade de conflitos, contrariamente a sujeitarem-se impositivamente a uma solução proferida por juízes ou tribunais. Nesse sentido, a proposição multiportas prega a intervenção colaborativa, algo que representa uma virtude substancialmente necessária no cenário da cultura dominada por uma atitude adversarial de vitória e derrota; fortalece os ritos e as instituições democráticas, reconhecendo que as experiências das decisões participativas tomadas no âmbito do setor privado têm a capacidade de permitir que os cidadãos também participem da vida pública; e pode significar um instrumento para a produção de reformas judiciárias eficazes.

Para os fins desta pesquisa, o modelo multiportas assume uma abrangência ampla, relacionada com o conjunto de vias e de técnicas, preventivas ou resolutivas, judiciais ou extrajudiciais, impositivas ou concertadas, com o propósito de conferir um tratamento mais adequado aos conflitos em matéria tributária, diante da existência de interesses subjetivos contrapostos entre a administração pública e os contribuintes, objetivando, ao fim, colaborar para a pacificação social.

3.4 O MOMENTO ATUAL DOS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS E O SEU AVANÇO NAS QUESTÕES DE DIREITO PÚBLICO

A perquirição pela resolução pacífica dos litígios é uma diretiva ínsita ao texto constitucional brasileiro, já consagrada no preâmbulo da Carta de 1988, proclamando “a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias.” (BRASIL, 1988).

A ideia do modelo multiportas e a proposição das vias mais adequadas voltadas à solução de conflitos reverberam um cânone substancial do Estado constitucional, que enuncia a participação ampla dos cidadãos nas mais distintas esferas de atuação pública.²⁵⁶ Noutros termos, conforme destaca Bilbao Estrada (2006, p. 263), trata-se de uma concepção que consagra a prosperidade da *democracia participativa*, sublimando uma simbiose entre a sociedade e o Estado de direito, com o reconhecimento de um plus adicionado à representação parlamentar no exercício das atribuições do poder público.

²⁵⁶ “Art. 37 [...]”

§ 3º A lei disciplinará as formas de participação do usuário na administração pública direta e indireta: [...]” (BRASIL, 1988).

Em que pese a existência de uma cultura de litigiosidade profundamente arraigada ao cerne do direito brasileiro, diversos impulsos e avanços estruturais vêm sendo implementados ao longo dos últimos anos, representando novas aberturas que se apresentam em direção à efetivação do acesso à justiça. No aspecto jurídico-normativo, em pouco mais de duas décadas, identificou-se um significativo incremento do arcabouço legislativo, disciplinador dos juizados especiais, estaduais (BRASIL, 1995a) e federais (BRASIL, 2001); da arbitragem (BRASIL, 1996) e seus progressos no caminho do direito público (BRASIL, 2015b); da mediação e sua aplicabilidade ao direito público (BRASIL, 2015c); além de aperfeiçoamentos no âmbito do direito processual civil (BRASIL, 2015a).

No ano 2010, o conceito multiportas recebeu um incentivo paradigmático no Brasil, com o advento da Resolução nº 125, de 29 de novembro de 2010, do Conselho Nacional de Justiça,²⁵⁷ que tratou de instituir oficialmente a política judiciária nacional de tratamento dos conflitos de interesses, com o propósito de assegurar a todos o direito à solução dos conflitos por meios adequados à sua natureza e às suas peculiaridades (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2010). Focando na boa qualidade dos serviços e na disseminação da cultura de pacificação social, o engajamento do Conselho Nacional de Justiça passou a sustentar a centralização das estruturas judiciárias, a adequada formação e o treinamento dos servidores, conciliadores e mediadores, além de um acompanhamento estatístico e específico dos litígios.

O vigente Código de Processo Civil brasileiro (Lei nº 13.105, de 2015), sensível à necessidade de estimular os equivalentes jurisdicionais, estabeleceu que o Estado, toda vez que possível, deverá promover a solução consensual dos conflitos (art. 3º, § 2º). Nessa perspectiva, a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser encorajados pelos operadores do direito, inclusive no curso dos processos judiciais (art. 3º, § 3º). O mesmo diploma processual tratou de disciplinar a audiência preliminar destinada à conciliação ou mediação (art. 334) e à mediação familiar (art. 694).

No mesmo ano de 2015, introduziu-se uma reforma importante na Lei de Arbitragem nº 13.129, de 2015, consolidando os progressos doutrinários e jurisprudenciais acerca do procedimento arbitral, com o acatamento legal expresso da admissibilidade da arbitragem no âmbito da administração pública. Ainda em 2015, foi promulgado o marco legal da mediação (Lei nº 13.140, de 2015), dispondo sobre a mediação entre os particulares como uma forma de solução de controvérsias, além da autocomposição de conflitos na esfera pública.

²⁵⁷ Posteriormente alterada pelas Emendas nº 1, de 2013, e nº 2, de 0216, do Conselho Nacional de Justiça.

Atualmente, é possível afirmar que o ordenamento jurídico brasileiro vivencia um verdadeiro processo de afirmação da justiça multiportas ou plural, instrumentalizando-se institucionalmente com o fim de viabilizar possibilidades múltiplas de solução de conflitos, sejam diretamente prestadas pelo Estado, sejam por vias paralelas (não legalmente vedadas). Trata-se de reconhecer que cada gênero de conflito pressupõe um correspondente *método mais adequado de solução*, sem a necessidade de excluir o caminho da jurisdição tradicional como uma das portas para o acesso à pacificação. Por certo, a via judiciária estatal é a forma ordinária e, *prima facie*, inafastável de acesso à jurisdição, mas não encerra um direito absoluto e nem se tem demonstrado suficientemente capaz de suprir todas as potencialidades de divergências no seio das relações sociais, em especial no âmbito das relações jurídico-tributárias.

Nesse viés, a partir de uma abordagem não exaustiva das técnicas de solução de conflitos jurídicos, propõe-se identificar aquelas mais tradicionalmente difundidas no direito brasileiro, notadamente a arbitragem, a transação, a mediação e a conciliação, que serão contrastadas com os mecanismos afins de pacificação fiscal existentes em países com tradição jurídica afinada ao Brasil, como Portugal, Itália e Espanha.

Desse modo, portanto, sem olvidar a diversidade de técnicas existentes no direito comparado voltadas à resolução alternativa dos conflitos tributários, o presente estudo aborda um objeto delimitado, tendencialmente alinhado aos institutos, às estruturas e aos conceitos consagrados no direito brasileiro. Desse modo, previamente à análise específica das técnicas comparadas do direito europeu, que servirão como um sustentáculo ao modelo multiportas proposto para o direito tributário brasileiro, cumpre descrever as características essenciais de institutos jus políticos que qualificam os métodos alternativos tradicionalmente reconhecidos pelo direito e pela doutrina doméstica, visando demonstrar em que medida, diante das suas particularidades, destoam ou se aproximam daqueles mecanismos e modelos adaptados à promoção da justiça tributária pacificadora.

3.4.1 A Arbitragem

O instituto da arbitragem remonta à Idade Antiga, havendo quem aponte registros históricos na civilização babilônica, há cerca de três mil anos antes de Cristo (GUILHERME,

2018, p. 138).²⁵⁸ Desde a *Iliada* de Homero²⁵⁹ e a *Retórica* de Aristóteles,²⁶⁰ a arbitragem tem sido retratada como um equivalente de justiça, uma via de resolução de conflitos pautada não apenas na lei, mas também em outras fontes, como a equidade.

Com o advento da Lei das XII Tábuas, os romanos conferiram uma sofisticação maior ao modelo de arbitragem edificado pelos gregos, evoluindo sobretudo no aspecto das regras processuais.²⁶¹ É justamente em Roma que o procedimento arbitral encontra as suas derivações ancestrais e conectadas com o direito privado, remetendo à forma de solução dos conflitos mercantis celebrados pelos negociantes às margens do Mediterrâneo, o que só posteriormente migrou para os ramos do direito público. Mais recentemente, a arbitragem alcançou um espaço mais amplo nas disputas envolvendo as questões de direito internacional, adensando-se também nos ordenamentos internos,²⁶² sobretudo em razão da crise de morosidade que tem assolado as estruturas do poder judiciário ao redor do mundo.

A doutrina sempre discrepou em relação à natureza jurídica da arbitragem, se contratual ou jurisdicional. A questão não é pacífica, transitando entre as teorias privatistas, que relegam o procedimento arbitral integralmente à esfera contratual; as teorias processualistas, que reconhecem na convenção arbitral um típico negócio jurídico derogatório da competência estatal, sem ignorar, contudo, a vontade autorizativa da lei; e, ainda, as teorias intermediárias ou mistas, que sustentam uma atuação concorrente do árbitro e do juiz na formação da decisão para a controvérsia (GUILHERME, 2018, p. 143).

²⁵⁸ A figura da arbitragem aparece reconhecida em diversos textos romanos: Lex Aebutia, Código de Justiniano, Ley de las XII Tablas, etc., e mesmo na Antiguidade, como na Grécia e na Mesopotâmia (VELARDE ARAMAYO, 2006, p. 11).

²⁵⁹ “Mais além, perante o povo, na ágora, dois homens litigando em torno de um delito; a lide: a morte de outrem e o resgate a ser pago em reparo do dano; um jurava ter pago o débito; afirmava o outro que nada recebera; um árbitro, ambos pediram, que julgasse o pleito.” (HOMERO, 2002, p. 282).

²⁶⁰ “Também desejar que a questão se resolva mais pela palavra do que pela acção. E ainda querer mais o recurso a uma arbitragem do que ao julgamento dos tribunais; pois o árbitro olha para a equidade, mas o juiz apenas para a lei; e por esta razão se inventou o árbitro, para que prevaleça a equidade.” (ARISTÓTELES, 2005, p. 146).

²⁶¹ “Tábua Segunda (Dos julgamentos e dos furtos). II- [...] pois se o citado, o juiz ou árbitro, sofre qualquer dêsses impedimentos, que seja adiado o julgamento. [...] Tábua Décima Segunda. III- Se alguém obtém de má fé a posse provisória de uma coisa, que o pretor, para pôr fim ao litígio, nomeie três árbitros, e que estes condenem o possuidor de má fé a restituir o dôbro dos frutos.” (MEIRA, 1972, p. 168, 175).

²⁶² Em Portugal, a doutrina explica que se verificou “uma adesão lenta e gradual, mas firme, ultrapassada que foi ficando a desconfiança de magistraturas, mas até da própria advocacia e dos cidadãos em geral, sempre tendendo a olhar com suspeição para algo que se apresentava a seus olhos como uma espécie de ‘justiça privada’ sem a dignidade e segurança do tribunal estatal. Noutros países, de recente crescimento económico mais rápido, de que o Brasil é um dos melhores exemplos, a maturidade não foi fruto de um processo tão lento e gradual, mas antes de uma autêntica explosão que, desde o início do século, fez sair a arbitragem de uma hesitante infância, crescendo desde então a ritmo alucinante. Situações idênticas se verificaram em países com características semelhantes nas grandes economias asiáticas.” (MACHADO; GOUVEIA, 2017, p. 12).

Atualmente, têm-se consolidado posturas doutrinárias ecléticas e caracterizadoras da arbitragem como uma instituição complexa, afirmando-se, como nas palavras de Cordón Moreno (1995, p. 32), a inexistência de somente um caminho para a arbitragem, mas, sim, a necessidade de analisar os diferentes pressupostos e, em razão da natureza eminentemente contratual ou processual de cada questão, recorrer a soluções distintas. Trata-se de reconhecer o “caminho da complexidade, mas também da justiça.”

O conceito de arbitragem encerra a formulação de um modelo heterocompositivo adversarial para a resolução de conflitos, pautado no direito ou na equidade, pressupondo a existência do *terceiro imparcial*, diferente do Estado, eleito espontaneamente pelas partes, em condições de equilíbrio e de igualdade. Trata-se de um procedimento individualizado por vocações e predicados bastante peculiares, como a agilidade, a relação custo-benefício, a especialização, a qualidade das decisões (do laudo arbitral) e o seu caráter técnico, a previsibilidade de julgamentos, a flexibilidade e a informalidade dos procedimentos, a independência e a imparcialidade dos árbitros, a abertura para a confidencialidade,²⁶³ a irrecorribilidade como a condição geral e a liberdade de escolha da legislação aplicável e do local da arbitragem.²⁶⁴

Fazzalari (1997, p. 3) qualifica a arbitragem como “un processo privato, volto ad una giustizia alternativa rispetto a quella di cognizione somministrata dal giudice statale.”²⁶⁵ Cordón Moreno (1995, p. 33), por sua vez, aduz que “las partes eluden da intervención jurisdiccional, confiando la decisión del conflicto a un tercero, no Juez, cuya resolución, que puede ser de derecho o de equidad, aceptan previamente”,²⁶⁶ geralmente associada à maior rapidez, ao melhor custo-benefício, à especialidade e à garantia de sigilo aos envolvidos. É interessante destacar, no âmbito da doutrina estrangeira, a qualificação da arbitragem como forma explícita de *intervenção jurisdiccional*,²⁶⁷ reforçando a proposta de ressignificação do conjunto de princípios processuais constitucionais em direção ao postulado da *tutela*

²⁶³ Sobre confidencialidade, tenha ela origem legal ou convencional, não é regra absoluta, cedendo espaço em razão de determinadas circunstâncias (FICHTNER; MANNHEIMER; MONTEIRO, 2014, p. 138).

²⁶⁴ Apesar das vantagens comumente associadas ao procedimento arbitral, costuma-se pontuar como desvantagens da arbitragem os custos elevados em comparação à justiça tradicional, além da impossibilidade de execução das próprias decisões proferidas pelos árbitros, demandando a provocação do judiciário.

²⁶⁵ Ainda: “Arbitration is private (non-government) adjudication. Arbitrators, selected by the disputing parties (directly or indirectly), are the adjudicators in arbitration. In contrast, judges and jurors are the adjudicators in *litigation*, which is adjudication in a government forum, a court.” (WARE, 2007, p. 21).

²⁶⁶ “[...] as partes abdicam da intervenção jurisdiccional, confiando a decisão do conflito a um terceiro, não juiz, cuja resolução, que pode ser de direito ou de equidade, aceitam previamente.” (Tradução nossa)

²⁶⁷ Na Espanha, o Tribunal Constitucional equipara a arbitragem a um equivalente jurisdiccional, pelo qual as partes podem alcançar os mesmos efeitos de uma decisão da justiça tradicional, resolvendo o conflito com todas as garantias da coisa julgada (CORDÓN MORENO, 1995, p. 33).

jurisdiccional efetiva. Em outras palavras, a “expansión de la Justicia sin Toga.” (VELARDE ARAMAYO; IBARRECHE, 2006, p. 11).

No Brasil, a arbitragem encontrou suporte constitucional já na sua primeira Carta Magna, em 1824.²⁶⁸ Francisco José Cahali (2015, p. 38) salienta que o direito brasileiro possui uma relação histórica e antiga com a arbitragem,²⁶⁹ desde as suas primeiras legislações, como as ordenações do reino e o Código Comercial de 1850. De lá para cá, porém, bastante coisa mudou. O advento da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, que dispõe sobre a arbitragem, concebeu o principal marco do instituto no ordenamento brasileiro, que pode ser entendido como uma *segunda porta* do acesso à justiça, representando uma alternativa ao modelo tradicional do poder judiciário do Estado (a *primeira porta*). Não obstante, mesmo antes do advento da Lei Geral de Arbitragem, o procedimento heterocompositivo já contava com uma previsão explícita no âmbito dos Juizados Especiais (Lei nº 9.099, de 1995).²⁷⁰

A Constituição do Brasil de 1988 manteve o silêncio quanto à admissibilidade da arbitragem como um instrumento genérico de resolução de conflitos, previsto somente na esfera de competências da Justiça do Trabalho,²⁷¹ o que acabou engendrando discussões importantes, em especial a respeito da compatibilização do procedimento arbitral com o princípio da inafastabilidade do poder judiciário.²⁷² No percurso, a arbitragem precisou sobrepujar diversos preconceitos, havendo sido, inclusive, exorcizada como a institucionalização da hegemonia do

²⁶⁸ “Art. 160. Nas civeis, e nas penas civilmente intentadas, poderão as Partes nomear Juizes Arbitros. Suas Sentenças serão executadas sem recurso, se assim o convencionarem as mesmas Partes.” (BRASIL, 1824).

²⁶⁹ Ricardo Soares Stersi dos Santos (2004, p. 27) aponta que o instituto da arbitragem é conhecido desde os primórdios da “Redescoberta”, no século XV, pelos portugueses, havendo os colonizadores trazido, entre outras coisas, as formas de resolução de conflitos que conheciam e utilizavam.

²⁷⁰ “Art. 24. Não obtida a conciliação, as partes poderão optar, de comum acordo, pelo juízo arbitral, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O juízo arbitral considerar-se-á instaurado, independentemente de termo de compromisso, com a escolha do árbitro pelas partes. Se este não estiver presente, o Juiz convocá-lo-á e designará, de imediato, a data para a audiência de instrução.

§ 2º O árbitro será escolhido dentre os juizes leigos.” (BRASIL, 1995).

²⁷¹ “Art. 114. Compete à Justiça do Trabalho processar e julgar: [...]

§ 2º Recusando-se qualquer das partes à negociação coletiva ou à arbitragem, é facultado às mesmas, de comum acordo, ajuizar dissídio coletivo de natureza econômica, podendo a Justiça do Trabalho decidir o conflito, respeitadas as disposições mínimas legais de proteção ao trabalho, bem como as convenionadas anteriormente.” (BRASIL, 1988).

²⁷² O Supremo Tribunal Federal (2004), no julgamento do SE-AgR nº 5206, reconheceu a constitucionalidade do juízo arbitral e a compatibilidade da cláusula compromissária com a garantia constitucional da universalidade da jurisdição do poder judiciário. Naquela oportunidade, restou consignado: “Constitucionalidade declarada pelo plenário, considerando o Tribunal, por maioria de votos, que a manifestação de vontade da parte na cláusula compromissária quando da celebração do contrato, e a permissão legal dada ao juiz para que substitua a vontade da parte recalcitrante em firmar o compromisso não ofendem o artigo 5º, XXXV, da CF.”

poder econômico, haja vista que demandas de setores inteiros da economia começariam a ser decididas por particulares não investidos das garantias da magistratura (BARRAL, 2000, p. 51).

Em 2015, enfim, a partir de reformas introduzidas na Lei Geral de Arbitragem pela Lei nº 13.129, de 2015, consolidaram-se as tendências da doutrina e da jurisprudência²⁷³ desenvolvidas ao longo de anos, especialmente com a afirmação da admissibilidade do procedimento arbitral para a solução de conflitos envolvendo as questões do poder público.²⁷⁴ “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.” (Art. 1º, § 1º).²⁷⁵ Não obstante, apesar de uma previsão explícita do instituto da arbitragem para dirimir os conflitos relativos aos direitos *patrimoniais disponíveis*, remanesceu o embaraço no que tange precisamente à delimitação conceitual do conteúdo da *disponibilidade*.

²⁷³ O advento da alteração na lei de arbitragem somente veio a ratificar aquilo que os avanços jurídicos já estavam a evidenciar. Há bastante tempo, por ocasião do histórico julgamento do Caso Lage, consubstanciado no Agravo de Instrumento nº 52.181, o Supremo Tribunal Federal afirmou: “1. Legalidade do juízo arbitral, que no nosso direito sempre admitiu e consagrou, até mesmo nas causas contra a Fazenda. Precedente do Supremo Tribunal Federal. 2. Legitimidade da cláusula de irrecorribilidade de sentença arbitral, que não ofende a norma constitucional.” (SUPERIOR TRIBUNAL FEDERAL, 1974). Mais recentemente, o Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de dizer o direito em relação a contrato firmado por sociedade de economia mista exploradora de atividade econômica: “1. Cláusula compromissória é o ato por meio do qual as partes contratantes formalizam seu desejo de submeter à arbitragem eventuais divergências ou litígios passíveis de ocorrer ao longo da execução da avença. Efetuado o ajuste, que só pode ocorrer em hipóteses envolvendo direitos disponíveis, ficam os contratantes vinculados à solução extrajudicial da pendência.” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2006, p. 299). Noutra decisão, o Superior Tribunal de Justiça reiterou a compatibilidade da arbitragem com as questões de direito administrativo: “5. Tanto a doutrina como a jurisprudência já sinalizaram no sentido de que não existe óbice legal na estipulação da arbitragem pelo poder público, notadamente pelas sociedades de economia mista, admitindo como válidas as cláusulas compromissórias previstas em editais convocatórios de licitação e contratos.” (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, 2012).

²⁷⁴ Já no início dos anos 2000, Selma Ferreira Lemes (2003) defendia a utilização da arbitragem na administração pública: “A capacidade para contratar da Administração é indiscutível. A matéria objeto do contrato é de interesse público derivado, patrimonial (compra e venda de energia). Na seara internacional essa conduta já é conhecida, sendo que o Instituto de Direito Internacional em 1988, por meio de resolução esclareceu que ‘um Estado, uma empresa de Estado ou uma entidade estatal não podem invocar sua incapacidade de concluir uma convenção de arbitragem, para recusar a participar de uma arbitragem que haviam consentido’. Estes casos representam a antítese do que se verifica no mundo. Em Portugal, por exemplo, uma resolução expedida pelo Conselho de Ministros em 2001, orientando o setor público, na linha legal, a utilizar a arbitragem, determinou que “o reforço da qualidade da democracia e o aprofundamento da cidadania sugerem também a construção de uma nova relação do Estado com os cidadãos e com as empresas. Exige que o Estado, ele mesmo, voluntariamente, aceite e promova exemplarmente a resolução de seus litígios fora dos tribunais”. Os bons ventos de além-mar precisam ecoar em plagas brasileiras.”

²⁷⁵ Diversas leis esparsas já tratavam de procedimentos de arbitragem por ocasião da reforma da lei de arbitragem: Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, sobre a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e o funcionamento de um órgão regulador (art. 153, § 2º); Lei do Petróleo nº 9.478, de 06 de agosto de 1997 (art. 43, X); Lei nº 12.351, de 22 de dezembro de 2010, dos contratos de partilha de produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos (art. 29, XVIII); Lei de Concessões nº 8.987, de 13 de fevereiro de 2005 (art. 23-A); Lei das Parcerias Público-Privadas nº 11.079, de 30 de dezembro de 2004 (art. 11, III); Lei nº 12.462, de 4 de agosto de 2011, de licitações e contratos submetidos ao Regime Diferenciado de Contratações Públicas; Lei nº 13.448, de 5 de junho de 2017, de prorrogação e relicitação e dos contratos de parceria (art. 15 e art. 31, caput, §§ 1º e 3º).

Enfrentando o problema de interpretação da expressão legal *direitos patrimoniais disponíveis*, Alexandre Santos de Aragão (2017, p. 32) assevera que, diante da inteligência civilista, meramente livresca, já houve quem tivesse defendido a incompatibilidade do procedimento arbitral com as disputas envolvendo a administração pública. Não obstante, afastando a ideia de absoluta indisponibilidade do interesse público,²⁷⁶ Aragão destaca que existem célebres casos em que o Estado, voluntariamente, faz acordo com particulares ou realiza, *sponte própria*, o pagamento de indenizações por responsabilidade civil, de maneira que a esfera da arbitrabilidade²⁷⁷ envolvendo a administração pública deve corresponder às matérias que são contratualizáveis.

Na Espanha, essa questão fora objeto de enfrentamento pela doutrina, cuja *Ley de Arbitraje* possui disposições bastante similares àquelas da Lei de Arbitragem brasileira, carregada de preceitos com evidente indeterminação conceitual,²⁷⁸ ao estabelecer que “son

²⁷⁶ Do magistério de Eros Roberto Grau (2002, p. 146), colhe-se: “[...] indisponível é o interesse público primário, não o interesse da Administração. Ensina Renato Alessi que os interesses públicos, coletivos, cuja satisfação deve ser perseguida pela Administração, não são simplesmente o interesse da Administração enquanto aparato organizacional autônomo, porém aquele que é chamado interesse coletivo primário. Este é resultante do complexo dos interesses individuais prevalentes em determinada organização jurídica da coletividade, ao passo que o interesse do aparato organizacional que é a Administração, se pode ser concebido um interesse, desse aparato, unitariamente considerado, será simplesmente um dos interesses secundários que se fazem sentir no seio da coletividade e que podem ser realizados somente na medida em que coincidam, e nos limites dessa coincidência, com o interesse coletivo primário. A distinção - fundamental e necessária - entre interesse público primário e interesse da Administração (interesse público secundário) também está pacificada entre nós.”

²⁷⁷ A arbitrabilidade será subjetiva ou objetiva, conforme se refira aos sujeitos ou ao objeto do conflito: “A capacidade das partes ao firmarem a convenção é *conditio sine qua non* para a utilização da arbitragem – *arbitrabilidade subjetiva*. Capacidade, como se sabe, é a aptidão da pessoa para ser titular de um direito, e vem genericamente estabelecida pelo art. 1º do CC/2002. [...] Para atender à *arbitrabilidade objetiva*, exige-se que o objeto do litígio diga respeito a um direito patrimonial disponível, como diz a literalidade da norma.” (CAHALI, 2015, p. 134).

²⁷⁸ Diferentemente dos modelos de Brasil e Espanha, o ordenamento português estabeleceu de maneira taxativa e precisa as hipóteses arbitráveis no campo do direito público, conforme expressamente previsto pelo Código de Processo nos Tribunais Administrativos:

“Artigo 180.º - Tribunal arbitral

1 - Sem prejuízo do disposto em lei especial, pode ser constituído tribunal arbitral para o julgamento de:

- a) Questões respeitantes a contratos, incluindo a anulação ou declaração de nulidade de atos administrativos relativos à respetiva execução;
- b) Questões respeitantes a responsabilidade civil extracontratual, incluindo a efetivação do direito de regresso, ou indemnizações devidas nos termos da lei, no âmbito das relações jurídicas administrativas;
- c) Questões respeitantes à validade de atos administrativos, salvo determinação legal em contrário;
- d) Questões respeitantes a relações jurídicas de emprego público, quando não estejam em causa direitos indisponíveis e quando não resultem de acidente de trabalho ou de doença profissional.

2 - Quando existam contra interessados, a regularidade da constituição de tribunal arbitral depende da sua aceitação do compromisso arbitral.

3 - A impugnação de atos administrativos relativos à formação de contratos pode ser objeto de arbitragem, mediante previsão no programa do procedimento do modo de constituição do tribunal arbitral e do regime processual a aplicar, que, quando esteja em causa a formação de algum dos contratos previstos no artigo 100.º, deve ser estabelecido em conformidade com o regime de urgência previsto no presente Código para o contencioso pré-contratual.” (PORTUGAL, 2011).

suceptibles de arbitraje las controversias sobre materias de libre disposición conforme o Derecho.” Com efeito, García Pérez (2011, p. 43-44) assinala que o legislador espanhol optou, tal como ocorre no direito do Brasil, “por um critério de máxima generalidade e de mínimo conteúdo normativo”, enunciando a proibição implícita da arbitragem no campo da indisponibilidade, o que redundava em esforços doutrinários para superar a falta de concreção legislativa e as definições diversificadas sobre “disponível” (*disponible*).

A dificuldade emerge, dessa forma, da própria definição de *disponibilidade* no ambiente do direito público, especialmente em consequência do clássico axioma de que os interesses públicos são insuscetíveis de transação (disposição). De acordo com García Pérez (2011, p. 48), partindo-se da constatação generalizada de que não é cabível a arbitragem em conflitos que versem sobre a aferição da legalidade da atuação administrativa, o mesmo argumento poderia ser adotado a *contrario sensu*: “la técnica arbitral es válida para resolver conflictos derivados del ejercicio de potestades discrecionales.”

Para Justen Filho (2011, p. 768), a disponibilidade dos direitos patrimoniais da administração pública reside na ausência de intervenção obrigatória pelo poder judiciário na resolução dos litígios. Nessas hipóteses, o impedimento à arbitragem encerraria uma contradição insuperável, conduzindo ao reconhecimento da própria inexistência do contrato administrativo. Toda a convenção arbitral é somente uma simples manifestação de cunho contratual, de modo que todas as questões que comportam alguma disciplina pela via contratual também admitem, por igual, a instituição da arbitragem. Dessa forma, a disponibilidade que autoriza o procedimento de arbitragem é aquela mesma invocada para a criação dos direitos e das obrigações pela via consensual.

De toda maneira, deve-se consignar que inexistente consensualidade das partes com relação à *decisão da controvérsia* na arbitragem, mas só quanto à escolha do modelo de jurisdição a que sujeitarão a solução da disputa, tratando-se de procedimento relativamente informal, no qual os adversários processuais ajustam submeter as suas divergências a(os) julgador(es) externo(s), com o acatamento das consequências resultantes da decisão proferida (laudo). É preciso encerrar, dessa forma, em definitivo, o preconceito de que a arbitragem empreendida pela administração pública implica lançar mão de direitos de forma ilegítima (MACHADO; SANTOS; CATARINO, 2018, p. 72). Pelo contrário, não existe qualquer sacrifício, muito menos uma renúncia de direitos materiais, quando se escolhe a via do juízo arbitral, mas tão somente a opção por um *meio diferente de jurisdição*, cuja escolha reside na

esfera de atribuições do agente público, pautando-se em critérios motivados de necessidade, conveniência e oportunidade.²⁷⁹

Em paralelo, a questão da patrimonialidade, que distingue os direitos disponíveis arbitráveis, possui uma relação com os interesses cujo objeto se reveste de algum conteúdo econômico ou expressão monetária.²⁸⁰ Como explica Francisco José Cahali (2015, p. 135), os direitos não patrimoniais estão excluídos de plano do juízo arbitral, a exemplo do que ocorre com os chamados direitos de personalidade e do estado da pessoa, sem prejuízo dos eventuais impactos patrimoniais desses direitos, estes, sim, sujeitos à arbitragem.

Nas últimas décadas, é preciso lembrar, ocorreram acirradas discussões a respeito da admissibilidade²⁸¹ da arbitragem na solução de conflitos envolvendo o poder público, justamente pelo relevante papel desempenhado pela administração na economia, chegando à questão a ser tratada como “novidade lamentável e grosseiramente inconstitucional.”²⁸² Em realidade, a própria administração pública sempre tratou de contribuir para a formação de

²⁷⁹ Nesse sentido, dispõe o art. 1º, § 2º, da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996: “A autoridade ou o órgão competente da administração pública direta para a celebração de convenção de arbitragem é a mesma para a realização de acordos ou transações.”

²⁸⁰ Conforme o Código Civil brasileiro, é admitido o compromisso, judicial ou extrajudicial, para a resolução de litígios entre pessoas que podem contratar (art. 851), sendo vedado o compromisso para a solução de questões de estado, de direito pessoal de família e outras que não tenham caráter estritamente patrimonial (art. 852).

²⁸¹ As questões relativas à admissibilidade da arbitragem na solução de conflitos envolvendo o poder público costumam associar-se ao problema da de *arbitrabilidade*. A respeito do assunto, José Cahali (2015, p. 133-134) observa que a arbitrabilidade é uma condição essencial para que um determinado conflito seja submetido à arbitragem, representando o *filtro dos litígios* que poderão ser encaminhados ao juízo arbitral. A capacidade das partes para firmarem uma convenção é *conditio sine qua non* para a utilização da arbitragem, correspondendo à arbitrabilidade *subjetiva*; em paralelo, para o atendimento da arbitrabilidade *objetiva*, exige-se que o objeto do litígio diga respeito especificamente ao tipo de direito delimitado na legislação.

²⁸² Em passagem simbólica a respeito dos preconceitos enfrentados pela matéria, é importante trazer à tona o entendimento de doutrinadores consagrados, ao tratarem da arbitragem no âmbito de concessões públicas: “Novidade lamentável e, ao nosso ver, grosseiramente inconstitucional é o disposto no art. 23-A, também incluído pela referida Lei 11.196. De acordo com ele, conflitos decorrentes ou relacionados ao contrato podem ser solvidos por mecanismos privados, inclusive por arbitragem, que deverá ser efetuada no Brasil e em língua portuguesa. É inadmissível que se possa afastar o Poder Judiciário quando em pauta interesses indisponíveis, como o são os relativos ao serviço público, para que particulares decidam sobre matéria que se constitui em *res extra commercium* e que passa, então, muito ao largo da força decisória deles. É da mais solar evidência que particulares jamais teriam qualificação jurídica para solver questões relativas a interesses públicos, quais as que se põem em um “contrato” de concessão de serviço público. Chega a ser grotesco imaginar-se que o entendimento revelado em decisão proferida por sujeito privado possa se sobrepor à inteligência proveniente de uma autoridade pública no exercício da própria competência. Disparate de um tão desabrido teor só poderia ser concebido no dia em que se reputasse normal que os motoristas multassem os guardas de trânsito, que os contribuintes lançassem tributos sobre o Estado e os cobrassem executivamente ou em que os torcedores, nos estádios de futebol, colocassem ordem nas forças da polícia, dissolvendo algum ajuntamento delas.” (BANDEIRA DE MELLO, 2013, p. 732).

inúmeras incertezas a respeito da arbitrabilidade em matérias de direito público,²⁸³ levando à jurisdição estatal (judiciário tradicional) questões destinadas a afastar a incidência do juízo arbitral, mesmo quando celebrada a cláusula da convenção arbitral. Nessa perspectiva, cabe não olvidar o componente ético do debate, diante do questionamento de ajustes entabulados *livremente* pela administração pública, na contramão da boa-fé e confiança.

De qualquer maneira, os grandes obstáculos que sempre se impuseram contra os avanços da arbitragem estão sendo, nos dias de hoje, superados pela moderna doutrina. As problemáticas associadas ao princípio de legalidade e ao princípio da indisponibilidade do interesse público restaram superadas com o advento da Lei nº 13.129, de 2015. As questões relacionadas com a inafastabilidade do judiciário têm sido contemporizadas pelas evoluções conceituais do direito público. A ideia de primazia absoluta do interesse público sobre o privado vem sendo igualmente desmistificada.

É um novo alvorecer para o direito tributário e o direito processual tributário, alicerçado na perspectiva de que o objeto de qualquer arbitragem é, sempre e somente, um ajuste entre a administração pública e os cidadãos *quanto ao modo de solução* dos conflitos, já encontrando inúmeras vozes que ecoam, mesmo no Brasil, em favor da sua admissibilidade para a pacificação de questões no âmbito da fiscalidade.

3.4.2 A Transação

A transação é um instituto jurídico típico de direito privado, destinada à solução de conflitos mediante a realização de concessões mútuas entre indivíduos capazes, que celebram um negócio jurídico apto a colocar um fim em determinado litígio.

A ideia de autonomia da vontade das partes e de reciprocidade ou mutualidade nas concessões constitui, portanto, um pressuposto indispensável para a efetivação da transação. Flavio Tartuce (2017, p. 898) diz que, se ambas as partes não cedem, deixa-se de falar em transação, assim como não estará presente a transação se não ocorrerem concessões mútuas ou recíprocas, resultando, assim, um mero acordo entre os envolvidos com a obrigação. Ou seja, pode-se dizer que o *acordo* (negociação) partilha características afins com a transação, como a situação controvertida e o interesse de superá-la, porém esta última se distingue em razão da indispensabilidade de concessões recíprocas como elemento central para a obtenção do ajuste.

²⁸³ Segundo Francisco José Cahali (2015, p. 429), “[...] advirta-se que os atos de império da administração, ao contrário, não são arbitráveis, pois refletem o interesse público primário, da coletividade. Por outro lado, discussões sobre o reequilíbrio econômico do contrato administrativo, desregulado por um ato de império, por exemplo, poderão ser levados à arbitragem, pois refletem o interesse público secundário.”

A palavra transação tem sido utilizada com grande dubiedade, seja por leigos ou por operadores do direito, invocando os sentidos mais variados e, por vezes, afastados da técnica jurídica. Não obstante, o instituto encontra lastro no art. 840 do Código Civil brasileiro, ao dispor: “É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas.” Acerca da transação, Carlos Roberto Gonçalves (2017, p. 139) ainda acrescenta que é um “negócio jurídico bilateral, pelo qual as partes previnem ou terminam relações jurídicas controvertidas, por meio de concessões mútuas.”

Para Sílvio de Salvo Venosa (2013, p. 296), “a transação tem justamente o intuito de impedir que as partes recorram ao Judiciário, ou ponham fim, por decisão conjunta, a uma demanda em curso, já instalada em processo ou não.” Conceitualmente, pois, pode-se afirmar que a transação pressupõe a existência de uma demanda em curso ou a possibilidade de alguma questão vir a existir, não se prestando, todavia, a fixar padrões de conduta previamente.

No âmbito do direito civil, a transação é admitida apenas com relação aos direitos patrimoniais de caráter privado, viabilizando-se por escritura pública ou instrumento particular, quando extrajudicial, ou ainda por escritura pública ou termo homologado pelo magistrado, quando respeitante a direitos contestados em juízo.²⁸⁴ Sem embargo, a transação vem transcendendo às fronteiras do direito privado,²⁸⁵ de modo a ecoar em outros ramos jurídicos.

A Lei Federal nº 9.099, de 1995, que dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais, estabelece que as demandas envolvendo as causas de menor complexidade ou as infrações penais de menor potencial ofensivo serão orientadas a buscar, sempre que possível, a conciliação ou transação (art. 2º). Também a Lei nº 10.259, de 2001, dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal, autoriza os representantes judiciais federais a conciliar, transigir ou desistir em causas até o valor de sessenta salários mínimos (art. 10, parágrafo único). A Lei Federal nº 7.347, de 1985, por sua vez, que regulamenta a ação civil pública, disciplina um instituto de natureza assemelhada,²⁸⁶ legitimando o órgão do ministério público a tomar do interessado um compromisso de ajustamento de conduta às exigências

²⁸⁴ Em resumo, Flavio Tartuce (2017, p. 899) observa que “o dispositivo traz as duas formas básicas que a transação pode assumir: Transação judicial ou extintiva: é aquela feita perante o juiz, havendo litígio em relação à determinada obrigação. Em casos tais, a lei prevê a necessidade de escritura pública ou de termo nos autos, assinado pelas partes e homologado pelo juiz da causa. Transação extrajudicial ou preventiva: é aquela realizada com o intuito de prevenir eventual litígio judicial, não havendo maiores solenidades apontadas pela lei, exigindo-se apenas a forma escrita.”

²⁸⁵ A ideia de ajustes como forma de composição de litígio remete à Lei das XII Tábuas, que já previa: “Tabua Sétima – Dos delitos. [...] 11. Se alguém fere a outrem, que sofre a pena do Talião, salvo se houver acordo.” (MEIRA, 1972, p. 171).

²⁸⁶ Nesse sentido, decidiu o Superior Tribunal de Justiça (2010): “2. O Termo de Ajustamento, por força de lei, encerra transação para cuja validade é imprescindível a presença dos elementos mínimos de existência, validade e eficácia à caracterização deste negócio jurídico.”

legais,²⁸⁷ mediante cominações, que possuirá a eficácia de um título executivo extrajudicial (art. 5º, § 6º). O próprio Código Tributário Nacional dispõe expressamente sobre a transação em matéria fiscal, preconizando que: “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” (art. 171). Portanto, é nítido que a transação no direito brasileiro se arroga a dissolver conflitos emergentes não apenas de relações privadas.

A natureza jurídica do instituto da transação é controvertida na doutrina, transitando entre aqueles que, de um lado, sustentam o seu caráter contratual (TARTUCE, 2017, p. 898) e os que, de outro, qualificam a transação como um ato jurídico extintivo de obrigações, como caracterizou, aliás, o Código Beviláqua de 1916, hoje revogado. O Código Civil brasileiro vigente aloca a transação como uma espécie de contrato (VENOSA, 2013, p. 296-297). Nesse sentido, Francesco Carnelutti (1941, p. 94) aduz que os contratos compreendem um dos mais antigos exemplos da autonomia jurídica, cujo nascimento ocorreu indubitavelmente no cerne do direito privado: “En él están sus raíces, tan profundas que, cuando se ha intentado trasladarlo al terreno del derecho público, ha habido que vencer vivas resistencias.”²⁸⁸

Em matérias de direito público em geral e, notadamente, de direito tributário, a admissibilidade do instituto da transação colidiu historicamente com a concepção de indisponibilidade e irrenunciabilidade dos interesses públicos, encontrando resistências na doutrina e na jurisprudência. Em outras palavras, a dogmática do direito público edificou-se sob a perspectiva de que a administração pública não pode jamais renunciar aos seus direitos e interesses, em razão de uma busca intransigente pela finalidade pública. O que se busca demonstrar, porém, é que justamente a persecução do interesse público justifica um avanço progressivo dos mecanismos alternativos ou adequados de resolução de conflitos em matéria de direito público, rumo à proposição de um modelo multiportas.

Já ficou consignado, mas não é demais repetir, que a tese predominante entre os administrativistas revela que existe a possibilidade de disposição por parte da administração

²⁸⁷ Paralelamente, a Lei Federal nº 9.469, de 1997, estabelece que: “O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais, em conjunto com o dirigente estatutário da área afeta ao assunto, poderão autorizar a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais”. Com o advento da Lei nº 13.140, de 2015, passou-se a prever também: “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: [...]; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.” (BRASIL, 1997).

²⁸⁸ “Nele estão as suas raízes, tão profundas que, quando se tentou movê-lo para o campo do direito público, foi necessário superar uma forte resistência.” (Tradução nossa)

pública de uma parcela dos seus interesses (*renunciáveis*), justamente objetivando alcançar a finalidade pública, esta sim *irrenunciável*.

A análise mais detida do ordenamento jurídico, em especial a partir dos recentes avanços legislativos, autoriza a sustentar que a figura da transação é plenamente compatível com as questões do direito público. Percebe-se, ademais, nessa linha, que a própria lei de improbidade administrativa estabelece, textualmente, a vedação dos institutos da transação, do acordo e da conciliação em ações de improbidade,²⁸⁹ sendo dedutível reconhecer que, se a proibição legal existe, é porque a teoria geral permite transacionar.²⁹⁰ Essa abertura para a transação é reforçada, também, pela atribuição legal conferida ao Advogado-Geral da União para desistir, transigir, acordar e firmar compromisso nas ações envolvendo interesses da União Federal, ínsita ao art. 4º, inciso VI, da Lei Complementar nº 73, de 1993, regulamentada pela Lei Federal nº 9.469, de 1997.

Recentemente, ainda, no bojo das políticas de estímulo à promoção das vias de solução consensual dos conflitos, restou publicada a Lei nº 13.140, de 2015, que dispõe a respeito da autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. O texto normativo (art. 35) acabou por introduzir uma forma inovadora de composição de controvérsias jurídicas que envolvem os entes da administração pública e os seus órgãos, por meio da chamada *transação por adesão*, desde que autorizados pelo Advogado-Geral da União, com base na jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal ou dos tribunais superiores, ou com fulcro em parecer do Advogado-Geral da União, aprovado pelo Presidente da República.

Naturalmente, devido ao nível de formalidades exigidas, além do elevado grau institucional investido da competência autorizativa para a implementação das medidas, o insucesso da proposição normativa demonstra-se um caminho bastante provável. Em realidade, em vez de promover uma política de efetiva desburocratização e de promoção das técnicas adequadas de solução de controvérsias, a legislação parece acirrar, ainda mais, a desconfiança e o empolamento de formalidades inúteis.

²⁸⁹ “Art. 17. A ação principal, que terá o rito ordinário, será proposta pelo Ministério Público ou pela pessoa jurídica interessada, dentro de trinta dias da efetivação da medida cautelar.
§ 1º É vedada a transação, acordo ou conciliação nas ações de que trata o caput.” (BRASIL, 1992, p. 6993).

²⁹⁰ Carlos E. Alchourrón discorre a respeito da lógica das normas e da lógica das proposições normativas, apresentando um sistema lógico que busca reconstruir os conceitos de obrigação, permissão e outras das chamadas características normativas frequentemente utilizadas (ALCHOURRÓN; BULYGIN, 1991, p. 25 e ss).

3.4.3 A Mediação

A mediação²⁹¹ encontra as suas origens em civilizações remotas, associada a culturas distintas do mundo (judaicas, cristas, islâmicas, hinduístas, budistas, confucionistas, indígenas etc.) (MOORE, 1998, p. 32), respaldando as diferentes escolas da atualidade.²⁹²

Não existe um sentido unívoco e pacífico a respeito da mediação,²⁹³ cuja terminologia tem sido enfrentada com ambiguidade e vagueza. Ildemar Egger (2008, p. 42-45) observa, no entanto, que o termo pode ser usado, em paralelo às acepções culturais, sociológicas, afetivas ou psicanalíticas, também como uma “concepção do direito”, ou seja, “um paradigma que determinaria um novo objeto no campo temático do direito que se veria deslocado das normas para o conflito.” Nessa vertente, em tempos de transição paradigmática das relações sociais, a resolução efetiva dos conflitos acaba ganhando contornos de conveniência, pois oferece uma extensa gama de caminhos e estratégias, com menores riscos e desgaste emocional, menos perda de tempo, reduzidos custos econômicos e melhor previsibilidade nos resultados.

Christopher Moore (1998, p. 28) aduz que a mediação tem sido geralmente definida como uma interferência em uma negociação ou em um conflito, por um terceiro aceito, tendo um poder de decisão limitado ou não-autoritário, que ajuda as partes envolvidas a chegarem voluntariamente a um acordo, mutuamente acatado com relação às questões em disputa. Ou seja: “A mediator is simply someone who helps the negotiators negotiate.”²⁹⁴ (WARE, 2007, p. 388). Nesse passo, a mediação possui a virtude de estabelecer ou fortalecer relacionamentos pautados em confiança e respeito entre as partes, bem como encerrar as relações conflituosas.²⁹⁵ O mediador, como salienta Albert Fiadjoe (2004), não possui poder decisório para impor a decisão, permanecendo com os interessados os domínios sobre o resultado substantivo da

²⁹¹ A respeito do termo *mediação*, Ildemar Egger (2008, p. 38) salienta que “o seu uso tem-se estendido e alterado tanto que quase perdeu suas referências de origem, encontrando-se hoje num marasmo semântico que precisa ser esclarecido, i.e., precisa-se aclarar os modos em que a mediação pode ser instalada como procedimento de intervenção nos conflitos. Considerando que na tentativa de esclarecimento desse marasmo terminológico, pode-se realizar a tarefa de integração operativa entorno dos diferentes modos em que os conflitos afetam aos homens. Mediar e seus sinônimos, transformaram-se num verbo de ação parecido ao de intervenção, sem uma significação ética e filosófica, precisa.”

²⁹² A mediação pressupõe um conjunto de técnicas e habilidades que devem ser desenvolvidas, remetendo a diferentes métodos, abordagens, modelos ou escolas: tradicional ou Escola de Harvard, avaliativa, transformativa, circular-narrativa. Sobre o tema: Guilherme (2018, p. 70).

²⁹³ Há tempos, Luis A. Warat (1998, p. 19) denunciava a ausência de teorias sólidas e reconhecidas como próprias da mediação, pugnando a produção de uma “teoria global da mediação.”

²⁹⁴ “Um mediador é simplesmente alguém que ajuda os negociadores a negociar.” (Tradução nossa).

²⁹⁵ Eileen Carroll e Karl Mackie (2000, p. 69) sintetizam o procedimento de mediação a partir da seguinte fórmula: “exchange of information on impasse; mediator exploration; negotiation; stalemate-entrenchment; breakout-breakthrough; settlement.”

mediação. A influência do mediador, não obstante, pode ser baseada em direito (*rights-based*) ou baseada em interesses (*interests-based*).²⁹⁶

Nos últimos tempos, notadamente com o agravamento da crise do poder judiciário, a mediação buscou um papel de protagonismo nas discussões jurídicas, sem deixar desvanecer, contudo, a sua essência transcendental ao direito.²⁹⁷ Luiz A. Warat (2004, p. 26) afirmara que o segredo da mediação é justamente descobrir o que se encontra oculto e que passa despercebido no conflito, distinguindo-se da negociação direta por ser uma autocomposição assistida, isto é, um trabalho de reconstrução simbólica, imaginária e sensível com o outro, exigindo a presença de um terceiro que cumprirá com as funções de escuta e implicação (WARAT, 2004, p. 58). O conceito que subjaz a mediação, dessa forma, é buscar uma solução para o conflito em toda a sua integralidade constitutiva.

A mediação tem como primado fundamental “a manutenção dos relacionamentos humanos”, perquirindo uma alternativa menos traumática para a solução das controvérsias (EGGER, 2008, p. 57). Para além do conflito aparente, a mediação visa tutelar, igualmente, as causas subjacentes de conflituosidade.²⁹⁸ Assim, ao contrário da conciliação e da arbitragem, o procedimento da mediação baseia-se no caráter transformador dos sentimentos que geralmente ocorrem nas relações conflituosas, o que costuma ser ignorado nos procedimentos de natureza judicial e em outros procedimentos alternativos (WARAT, 2004, p. 59-60). Segundo observa Francisco J. Cahali (2015, p. 47): “O foco na mediação é o conflito, e não a solução.”

Existem, pois, fronteiras opacas que delimitam as cercanias da mediação,²⁹⁹ nem sempre tão patentes e tão óbvias, ou seja, somente perceptíveis e desvendáveis em diferentes

²⁹⁶ Sobre o tema: “Interests-based mediation, broadly speaking, refers to a style of mediation in which the mediator facilitates communication between the disputants and encourage the disputants to focus on their interests. In an interests-based mediation, the parties are encouraged to focus on the underlying interests, goals and needs rather than on the perceived outcome of litigation. In a rights-based mediation, however, the mediator provides an opinion on the disputants’ legal rights and encourages resolution of the disputes in accordance with the law in the view of the mediator.” (FIADJOE, 2004, p. 22-23).

²⁹⁷ Trata-se de modelo de solução que não é novo, “mas que agora reaparece em função da crise do sistema de jurisdição estatal moderna.” (WOLKMER, 2001, p. 299). Ainda sobre o tema: “Mediation is popular, having grown significantly in the late 20th Century. Starting in the 1970’s, an ADR Movement emerged. This movement consisted of some practicing lawyers, but also of judges, academics, psychologists, marriage counselors, social workers, and others. [...] Mediation is now an important part of the practice of law.” (WARE, 2007, p. 387-388).

²⁹⁸ Stephen J. Ware (2007, p. 395) refere o conceito “Moral Growth”: “Some mediators seek not just to resolve disputes and facilitates positive-sum negotiation, but to change people.”

²⁹⁹ Aludindo Warat (2001, p. 91), é possível traçar as linhas gerais *do que é e do que não é* mediação: “a mediação é: A inscrição do amor no conflito; Uma forma de realização da autonomia; Uma possibilidade de crescimento interior através dos conflitos; Um modo de transformação dos conflitos a partir das próprias identidades; Uma prática dos conflitos sustentada pela compaixão e pela sensibilidade; Um paradigma cultural e um paradigma específico do direito; Um direito da outridade; Uma concepção ecológica do Direito; Um modo particular de terapia; Uma nova visão de cidadania,

níveis e processos de interação.³⁰⁰ A doutrina especializada comparada destaca, objetivando dilucidar as hipóteses em que é mais adequada a intervenção da mediação, que o mecanismo tem sido amplamente utilizado em grande parte das situações identificáveis de negociação, sugerindo, entretanto, a utilização de uma fórmula básica como regra geral de aplicação: primeiramente, o caso teoricamente poderia chegar a um acordo negociado antes do julgamento? Igualmente, as negociações estão fazendo um progresso limitado? Se ambas as respostas são positivas, então a mediação pode agregar algum valor à negociação.³⁰¹

De todo modo, há tempos a doutrina brasileira já defende o emprego da mediação como uma via alternativa de solução de conflitos, que se desenvolve de maneira pacífica, consensual e voluntária, com o auxílio do terceiro neutro e imparcial,³⁰² a quem incumbe um dever de guardar sigilo do que lhe foi confiado pelas partes sobre a controvérsia existente.³⁰³ Entre os principais benefícios alcançados com a mediação, a doutrina destaca a rapidez e a efetividade dos resultados, a redução do desgaste emocional e do custo financeiro, a garantia

dos direitos humanos e da democracia. A mediação não é: Uma resolução psico-analítica dos conflitos; Um litígio; Um modo normativo de intervenção nos conflitos; Um acordo de interesses; Um modo de estabelecer promessas.”

³⁰⁰ Luis Alberto Warat (1998, p. 13) consigna que na mediação “é fundamental trabalhar os não-ditos do sentido, estes expressam o conflito com grau maior de riqueza. Os detalhes de um conflito se revelam muito mais pelo não-dito do que pelo expressado. Não podemos esquecer que a mediação se realiza sempre pela percepção e pelo trabalho que se pode realizar em relação a infinitos detalhes. Toda a mediação, copiando Clarice Lispector, é feita de infinitos detalhes que têm que ser cuidados.”

³⁰¹ Nas palavras de Carroll e Mackie (2000, p. 27): “Mediation has been used in practice in most types of case which one could identify. The best rule of thumb is to ask (a) whether the case theoretically could reach a negotiated settlement before trial (b) are current negotiations making limited progress. If yes to both, mediation can add value to negotiation project.”

³⁰² O mediador pode assumir vários papéis para ajudar as partes na resolução de disputas, como explica Moore (1998, p. 31): “O facilitador da comunicação, que inicia ou facilita a melhor comunicação quando as partes já estiverem conversando; O legitimador, que ajuda todas as partes a reconhecerem o direito das outras de estarem envolvidas nas negociações; O facilitador do processo, que propõe um procedimento e, em geral, preside formalmente a sessão de negociação; O treinador, que instrui os negociadores iniciantes, inexperientes ou despreparados no processo de barganha; O ampliador de recursos, que proporciona assistência as partes e as vincula a especialistas e a recursos externos (por exemplo, advogados, especialistas técnicos, pessoas responsáveis pela tomada de decisão ou bens adicionais à negociação) que podem capacitá-los a aumentar as opções aceitáveis de acordo; O explorador do problema, que permite que as pessoas em disputa examinem o problema a partir de várias perspectivas: ajuda nas definições das questões e dos interesses básicos e procura opções mutuamente satisfatórias; O agente de realidade, que ajuda a elaboração de um acordo razoável e viável e que questiona e desafia as partes que tem objetivos radicais e não-realistas; O bode expiatório, que pode assumir certa responsabilidade ou culpa por uma decisão impopular que as partes, apesar de tudo, estejam dispostas a aceitar. Isto lhes permite manterem sua integridade e, quando for o caso, obterem o apoio de seus constituintes; O líder, que toma a iniciativa de prosseguir as negociações através de sugestões processuais ou fundamentais.”

³⁰³ Neste sentido, Egger (2008, p. 53-54) lembra que “é necessário distinguir uma significação lato sensu, onde se fala de mediação como uma expressão sinônima de todas as técnicas de resolução⁴³ e, outra stricto sensu que faz referência a uma técnica específica de resolução de conflitos, ou seja, a mediação propriamente dita.”

de privacidade e sigilo, a facilitação da comunicação e promoção de ambientes cooperativos, a transformação das relações e a melhoria dos relacionamentos (EGGER, 2008, p. 78).

Em termos de arcabouço legislativo, o ordenamento jurídico brasileiro sofreu uma significativa modificação recentemente, passando a contar com um marco regulatório da mediação, judicial e extrajudicial, desde o advento da Lei Federal nº 13.140, de 2015, que tratou de dispor a respeito da mediação entre os particulares como mecanismo de resolução de controvérsias, além da autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública. As disposições do compêndio normativo especial somam-se àquelas do Código de Processo Civil,³⁰⁴ que inaugurou uma política jurisdicional explícita de resolução não contenciosa dos conflitos,³⁰⁵ preconizando que a mediação e os outros métodos deverão ser estimulados no curso do processo judicial (art. 3º, § 3º, da Lei nº 13.105, de 2015).³⁰⁶

Conforme disposto na Lei nº 13.140, de 2015, considera-se mediação “a atividade técnica exercida por um terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia” (art. 1º, parágrafo único), tendo como objeto “o conflito que verse sobre direitos disponíveis ou sobre direitos indisponíveis que admitam transação”³⁰⁷ (art. 3º).³⁰⁸ Também se encontram fora do alcance da mediação, portanto, os chamados “direitos intransacionáveis” (CARVALHO FILHO, 2018, p. 1127).

Especificamente com relação aos conflitos envolvendo pessoas jurídicas de direito público, a legislação estabelece que poderão ser criadas câmaras³⁰⁹ de prevenção e resolução

³⁰⁴ Em linhas gerais, segundo o Código de Processo Civil, a mediação e a conciliação serão informadas pelos princípios da independência, imparcialidade, autonomia da vontade, confidencialidade, oralidade, informalidade e decisão informada (art. 166), bem como serão regidas conforme a livre autonomia dos interessados, inclusive no que diz respeito à definição das regras procedimentais (art. 166, § 4º).

³⁰⁵ “Art. 3º [...]. § 2º O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.” (BRASIL, 2015).

³⁰⁶ Mais recentemente, corroborando a implementação de uma nova cultura no âmbito do direito público brasileiro, pautada em concertação e consensualidade, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro recebeu a inclusão de algumas disposições, com destaque ao art. 26: “Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.” (BRASIL, 1942).

³⁰⁷ Dispõe o Código Civil que: “Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação.” (art. 841) (BRASIL, 2002).

³⁰⁸ “§ 2º O consenso das partes envolvendo direitos indisponíveis, mas transigíveis, deve ser homologado em juízo, exigida a oitiva do Ministério Público.” (BRASIL, 2015).

³⁰⁹ Interessante observar que, enquanto não forem criadas as câmaras de mediação, os conflitos envolvendo a administração pública poderão ser dirimidos nos termos do procedimento geral de mediação (art. 33).

administrativa de conflitos, dotadas de competências específicas,³¹⁰ aplicando-se a chamada *transação por adesão* para as controvérsias jurídicas que envolvam a administração pública federal direta, suas autarquias e fundações. Citando Carvalho Filho (2018, p. 1127), a “adesão implica renúncia ao direito objeto de ação ou recurso ainda pendentes na via judicial ou administrativa; se a ação for coletiva, a renúncia será expressa e comunicada ao juiz da causa.”

No campo da tributação, a Lei Federal nº 13.140, de 2015, é bastante confusa e aparentemente contraditória. Primeiramente, estabelece que a instauração de procedimento administrativo destinado à resolução consensual de conflitos no âmbito da administração suspende a prescrição, aplicando-se o disposto no Código Tributário Nacional, porém, no que tange à *suspensão da prescrição*, quando se tratar de matéria fiscal (art. 34).³¹¹ Posteriormente, não obstante, nas hipóteses em que a controvérsia jurídica seja relativa aos tributos de natureza federal, estabelece que não se aplica a faculdade de criação das câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos para avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, nos casos de controvérsias entre particulares e pessoas jurídicas de direito público (art. 38, I, c/c art. 32, II). Nesse caso, permanecem inalteradas as possibilidades da autocomposição dos conflitos em matéria tributária.

Em suma, por ora, é possível caracterizar a mediação como um processo complexo de negociação entre as partes com interesses conflitantes, envolvendo a interferência consentida de um terceiro, investido em uma função limitada e não autoritária, que auxilia na superação das desavenças de forma humanizada, com a perspectiva de obter uma solução reciprocamente satisfatória e agregadora dos parâmetros de justiça de todos os sujeitos envolvidos.

3.4.4 A Conciliação

A conciliação é um tradicional instrumento procedimental do direito processual civil brasileiro,³¹² com o propósito de prevenir ou terminar, assistidamente, a prestação jurisdicional,

³¹⁰ “Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para:

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

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

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

³¹¹ O Código Tributário Nacional brasileiro disciplina somente a “interrupção da prescrição” (art. 174, § único) e a “suspensão da exigibilidade do crédito tributário” (art. 151).

³¹² Na primeira Constituição do Brasil, de 1824, já constava: “Sem se fazer constar que se tem intentado o meio de reconciliação, não se começará processo algum, e, sem se demonstrar que se tentou uma solução amigável, ninguém será admitido em juízo.” (art. 161).

mediante a interferência ativa de um agente conciliador na formação da vontade dos sujeitos com interesses em conflito. Com o advento do Código de Processo Civil de 2015, a conciliação e a mediação passaram a receber um tratamento legislativo inter-relacionado,³¹³ afinadas com os métodos de solução consensual de conflitos.

Segundo Wolkmer (2001, p. 297-298), a conciliação pode ser percebida como uma prática judicial, deflagrada a partir do processo,³¹⁴ ou um instrumento extrajudicial, como alternativa ao processo judicial, “mais ou menos formal, podendo ou não ser institucionalizada, capaz de mediar controvérsias entre partes antagônicas, conflitos de interesses e litigiosidade provenientes das relações.” Cappelletti e Garth (1988, p. 32) inserem a via da conciliação na *terceira onda* do acesso à justiça, destacando que o mecanismo revela-se “extremamente útil para muitos tipos de demandas e partes, especialmente quando consideramos a importância de restaurar relacionamentos prolongados, em vez de simplesmente julgar as partes vencedoras e vencidas”, malgrado a conciliação tenha como função principal o descongestionamento da estrutura do poder judiciário. O que qualifica a conciliação, precisamente, é que “o conflito é circunstancial, sem perspectiva de gerar ou restabelecer uma relação continuada envolvendo as partes.” (CAHALI, 2015, p. 46).

Diversamente da mediação, que constitui uma via de solução para os conflitos multidimensionais ou complexos, pautada em técnicas mais bem estruturadas e elaboradas, a conciliação é um método de solução adequado para conflitos mais simples, nos quais o facilitador (conciliador) adota um comportamento mais ativo. Não obstante, os métodos são orientados pelos mesmos princípios fundamentais: a confidencialidade, a decisão informada, a competência, a imparcialidade, a independência e autonomia, o respeito à ordem pública e às leis vigentes, o empoderamento e a validação.³¹⁵ Ada P. Grinover (2002, p. 97) acrescenta ainda: “o conciliador, após ouvir os contendores, sugere a solução consensual do litígio”, enquanto “o mediador trabalha mais o conflito, fazendo com que os interessados descubram as suas causas, removam-nas e cheguem assim, por si sós, à solução da controvérsia.”

³¹³ A mediação é técnica com estreita afinidade à conciliação. Em realidade, “a principal diferença é o poder de atuação do terceiro que atua para tentar auxiliar na melhor solução do conflito.” (GUILHERME, 2018, p. 40).

³¹⁴ Francisco José Cahali (2015, p. 46) salienta que: “A conciliação tem, historicamente, intimidade com o Judiciário, verificada sua incidência no curso do processo, por iniciativa do próprio magistrado, diante da determinação legal para se tentar conciliar as partes, com previsão, inclusive, de audiência para essa finalidade. Porém, ganha cada vez mais espaço a utilização deste meio alternativo de solução de conflitos extrajudicialmente, através de profissionais independentes ou instituições próprias.”

³¹⁵ Art. 1º, Anexo III, da Resolução nº 125, de 2010, do Conselho Nacional de Justiça.

Sem prejuízo da possibilidade de autocomposição a qualquer tempo durante o curso do processo judicial,³¹⁶ a conciliação e a mediação receberam um tratamento próprio da legislação processual,³¹⁷ indicando o momento procedimental adequado para a adoção das medidas voltadas ao término do litígio. Nesse sentido, é importante observar que conciliação não se confunde com o instituto da transação,³¹⁸ embora a transação possa compor o conteúdo de uma conciliação, tal como a renúncia à pretensão ou o reconhecimento da procedência.³¹⁹

A respeito da conciliação no âmbito das questões de direito público, cumpre observar que a Lei Federal nº 10.259, de 2001, que dispõe sobre a instituição dos juizados especiais no âmbito da justiça federal – portanto, em causas com a participação da União –, prevê expressamente a realização de audiência destinada à conciliação,³²⁰ de modo a evidenciar a possibilidade de composição em matérias envolvendo o poder público, remanescendo uma discussão apenas limitada aos limites do ajuste.

3.5 REFLEXÃO FINAL A RESPEITO DA JUSTIÇA PLURAL

Um ordenamento jurídico indutor de litigiosidade não pode, naturalmente, ser considerado um arquétipo exemplar de justiça. Quando os cidadãos do Estado,³²¹ incluídos os contribuintes, buscam maciçamente as instâncias do poder judiciário, significa que há um descontentamento crônico no que tange às regras de convivência e à sua aplicação concreta. Sainz de Bujanda (1963) refletia, nos anos 1960, sobre a necessidade real de um “nuevo Derecho tributario” atado com “la seguridad jurídica del contribuyente”, repercutindo uma

³¹⁶ “Art. 139. O juiz dirigirá o processo conforme as disposições deste Código, incumbindo-lhe: [...]; V - promover, a qualquer tempo, a autocomposição, preferencialmente com auxílio de conciliadores e mediadores judiciais.” (BRASIL, 2015).

³¹⁷ “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.” (BRASIL, 2015).

³¹⁸ Cassio Scarpinella Bueno (2012, p. 50) reconhece também a conciliação como meio alternativo de solução de conflitos, anotando que ela representa, em última análise, “a vontade dos próprios envolvidos no litígio para sua solução.” Acrescenta, ainda, que o Código Civil, em seu art. 840, “é bastante didático ao se referir à figura como transação.”

³¹⁹ “Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: [...]; III - homologar: a) o reconhecimento da procedência do pedido formulado na ação ou na reconvenção; b) a transação; c) a renúncia à pretensão formulada na ação ou na reconvenção.” (BRASIL, 2015).

³²⁰ “Art. 9º Não haverá prazo diferenciado para a prática de qualquer ato processual pelas pessoas jurídicas de direito público, inclusive a interposição de recursos, devendo a citação para audiência de conciliação ser efetuada com antecedência mínima de trinta dias.” (BRASIL, 2001).

³²¹ Cesar Luiz Pasold (2003, p. 47) assevera que: “[...] não há sentido na criação e na existência continuada do Estado, senão na condição – inarredável – de instrumento em favor do Bem Comum ou Interesse Coletivo. Deve haver, por parte desta criatura da Sociedade, um compromisso com a sua criadora, sob pena de perda de substância e de razão de ser do ato criativo.”

preocupação com a segurança jurídica das relações tributárias e a necessidade de fortalecer a proteção do cidadãos-contribuintes.³²²

A ideia de justiça, refletida na pacificação social, pressupõe a possibilidade de participação mais ativa dos cidadãos nas diferentes manifestações de conflitos que as relações intersubjetivas naturalmente impõem. O sobreprincípio da justiça, irradiado como diretriz suprema pelos enunciados constitucionais, “penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes.” (CARVALHO, 2011, p. 289).

Embora tendencialmente objetivista, o direito não é uma ciência exata,³²³ seja pela imprecisão da linguagem normativa, seja pela intervenção inafastável do sujeito cognoscente. O direito tributário, sobretudo, encerra uma especial particularidade, uma vez que orientado por um conjunto de princípios, dignos de louvor, que não admitem conceber a tributação senão como um sistema complexo no qual os princípios estejam racionalmente articulados, em consonância com as respectivas capacidades econômicas por eles gravadas (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, 1979, p. 320).

Eusebio González e Ernesto Lejeune (1997a) afirmaram, *mutatis mutandis*, que existem sistemas diferentes de tributação, alguns com uma estrutura mais ideológica que jurídica, que implicam na noção de justiça tributária. Não obstante, a necessidade de uma efetiva sintonia (“*interconexión entre instituciones jurídicas y presupuestos ideológicos*”) demonstra-se especialmente importante no campo da atividade financeira do Estado, pois é impensável que algum texto constitucional proclame os objetivos para um Estado no campo socioeconômico e as instituições jurídicas – especialmente aquelas que têm alguma projeção econômica – fiquem reduzidas ao seu âmbito específico, regulamentadas exclusivamente com base em seus princípios, mas desconectadas entre si e desses pressupostos básicos.³²⁴

³²² Apontou, já naquela época, quatro questões básicas que deveriam ser assumidas como uma premissa teórica no exame da segurança jurídica dos contribuintes nos domínios do sistema de direito tributário espanhol: “1ª La seguridad como criterio valorativo del Derecho; 2ª La noción de arbitrariedad y su conexión con la seguridad jurídica; 3ª Las clases de arbitrariedad; 4ª Las modalidades de la arbitrariedad y en el proceso de emanación de las normas jurídicas.” (SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 357).

³²³ Ferreiro Lapatza (2005, p. 17) esclarece que o direito é técnica de organização social que utiliza como instrumental essencial a norma jurídica integrada a um sistema que orienta os indivíduos como devem conduzir as suas relações com os demais, ou seja, “que acciones sociales están prohibidas, cuáles están permitidas, cuáles están ordenadas.”

³²⁴ “Se llama tributos fiscales a aquellos que han sido concebidos, estructurados y aprobados con la finalidad de aportar al erario público los recursos necesarios para financiar el gasto público y que, precisamente por tener tal finalidad, su cuantificación tomo como base la capacidad económica de los sujetos llamados a pagarlos. Y se llaman tributos de ordenamiento aquellos que no han sido pensados con esa finalidad recaudatoria, sino con la finalidad esencial de, a través de sus efectos, influir en un sentido o en otro en la organización económica o social de un país. Y en orden a ello, ni el hecho imponible, ni la

Os mecanismos adequados de gestão e resolução de conflitos tributários postulam potencializar um aperfeiçoamento na aplicação do direito tributário, reconhecendo que a participação efetiva do sujeito passivo nos contornos do procedimento tributário, prévia ou posteriormente, somente contribui para a construção de um sistema mais justo, legítimo e democrático, alinhado com os ideais do Estado democrático de direito.

Nem é preciso afirmar, como lembra Saldanha Sanches (2007, p. 481), que o poder tributário implica “extensíssima intromissão do Estado na esfera pessoal do contribuinte”, o que remete àquela emblemática e já clássica declaração do Chief Justice John Marshall no julgamento *McCulloch vs Maryland* (1819), ilustrando o efeito potencialmente devastador de uma tributação mal empregada: “o poder de tributar envolve o poder de destruir” (the power to tax involves the power to destroy) (BALEEIRO, 1985, p. 214). As vias de formalização da relação jurídico-tributária, bem como de solução dos eventuais percalços, devem sempre levar isso em conta de consideração.

O sistema justo precisa estar paramentado com um processo equitativo,³²⁵ capaz de corrigir, ou, pelo menos, temperar as injustiças na formação do tributo,³²⁶ fortalecendo a confiança entre as partes, além de enaltecer outros valores alçados ao status constitucional, como a celeridade, a segurança jurídica, a eficiência e a previsibilidade, de modo a impactar positivamente no palco de litigiosidade.

Com esse entendimento, serão apresentadas, no capítulo a seguir, as experiências de abertura do processo tributário para os mecanismos adequados de resolução de conflitos no direito comparado. Para tanto, discute-se a arbitragem tributária no direito português, as *actas con acuerdo* no direito espanhol, além do *l'accertamento con adesione* e da *conciliazione guidiziale* no direito italiano, buscando-se uma análise da pertinência desses instrumentos jurídicos como protótipos para o modelo multiportas no Brasil. Antes, porém, serão debatidos os óbices tradicionais que se colocaram no caminho dos métodos adequados de resolução de conflitos em matérias de direito público.

base ni los tipos o el conjunto de exenciones o bonificaciones, están pensados tomando como referencia a la capacidad económica, o, al menos, está no despliega un papel determinante en la configuración de los mencionados elementos del tributo.” (GONZÁLEZ; LEJEUNE, 1997a, p. 167-169).

³²⁵ “[...] a norma jurídica é idealizada, tal como a regra ética, para o fim de obter ordem e paz entre os homens e, por conseguinte, para reagir contra o perigo suscitado pelo conflito de interesses.” (CARNELUTTI, 1942, p. 114).

³²⁶ “[...] se a legislação, ao discriminar positivamente as situações tributáveis, se tornar iníqua, igualando desiguais ou desigualando os iguais, ficará sujeita ao controle de legitimidade. Por outro lado, não há obrigatoriedade de se legislar sobre todas as situações. É logicamente impossível para a lei tributária criar a incidência sobre todos os fatos geradores imagináveis. Segue-se daí que a desigualdade por omissão de legislar nem sempre significa discriminação odiosa, senão que se compreende no campo legítimo da não-incidência e do espaço ajurídico, à espera da decisão discriminatória do legislador, que preencha o vazio normativo.” (TORRES, 2005, p. 354-355).

4 A ABERTURA DO PROCESSO TRIBUTÁRIO PARA OS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS: O ESTADO DA QUESTÃO NO DIREITO COMPARADO

Nesta quadra da pesquisa, busca-se apresentar as tradicionais barreiras inseridas no percurso de afirmação das técnicas adequadas de solução de conflitos em matéria tributária.

É bem sabido que a novidade incomoda, porque chacoalha e perturba a normalidade das coisas. A gênese do conceito multiportas não avançou imune às críticas. E não tende a ser diferente, por razões ainda mais complexas, no âmbito do direito tributário.

É fato, entretanto, que as principais questões ventiladas pela doutrina conservadora para rechaçar a admissibilidade dos métodos adequados de resolução dos conflitos fiscais já foram ou estão sendo debatidas no âmbito do direito comparado, havendo um extenso caminho a ser explorado com a incursão em experiências estrangeiras, observadas, naturalmente, as peculiaridades inerentes a cada sujeito nacional e o seu respectivo ordenamento jurídico.

4.1 TRADICIONAIS BARREIRAS PARA O AVANÇO DOS MÉTODOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O avanço das técnicas adequadas de solução de conflitos em matéria tributária tem enfrentado obstáculos profundos, não apenas no Brasil, mas em diversos países do mundo. Só recentemente, na transição do século XXI, a temática conquistou algum espaço de relativo destaque na ciência jurídica, alavancada pela insuficiência crônica do judiciário, elevando os questionamentos acerca da própria legitimidade das potestades do Estado.

Existe uma compreensão de vanguarda a respeito dos vetores clássicos do direito publicista, debruçada sobre princípios tradicionais, como a supremacia do interesse público, a legalidade, a igualdade e a indisponibilidade, que contribuem para a perpetuação de uma dogmática inflexivelmente impositiva, sem qualquer margem para o diálogo entre os cidadãos e a administração pública. Um cenário que parece ignorar solenemente a crise de legalidade e de representatividade que assola o âmago das sociedades contemporâneas, enxergando o Estado e o direito ainda à distância, pelas lunetas enferrujadas do século passado.

Na verdade, as vias alternativas de resolução de conflitos em matéria tributária perfilham certas contradições aparentes de ordem constitucional, que frequentemente colocam em confronto, de um lado, princípios como a legalidade, a indisponibilidade e a isonomia, e, de outro, o acesso à justiça, a eficiência, a economia, a celeridade.

Em matéria de tributação, notadamente pela sensibilidade que tangencia a questão das receitas públicas, a intransigência na exegese jurídica adensou-se de forma ainda mais aguda, impelida por verbetes repetidamente enunciados e pela cultura *jus imperativa* que erigiu o Estado fiscal.³²⁷ É preciso, contudo, direcionar um fecho de luz para a advertência de Diogo Leite de Campos (2010), ao salientar que não se deve continuar usando os conceitos criados por juristas ou filósofos mortos há 200 anos e que realmente já não nos dizem nada.³²⁸

Em termos gerais, o direito fiscal brasileiro caminha a passos bastante vagarosos em direção à inevitável mudança, na contramão daquilo que já se percebe bem adiantado na experiência comparada, notadamente no âmbito dos países contemplados pelo objeto desta pesquisa. A doutrina estrangeira revela, nessa linha, que o avanço dos mecanismos adequados de resolução de conflitos envolvendo o direito público em geral, em especial os que permitem a intervenção da vontade dos particulares nos procedimentos administrativos, tem impulsionado o reconhecimento da conveniência do uso de técnicas afins no âmbito dos procedimentos tributários (VICENTE-ARCHE COLOMA, 2005, p. 24-26).

É imperioso pontuar, já de plano, que o propósito das técnicas adequadas de resolução de conflitos, pelo menos na perspectiva da proposta que ora se coloca, não visa à vulneração dos balizamentos legislativos objetivamente traçados nos recintos da competência dos parlamentos, mas, sim, o reconhecimento de espaços legítimos de diálogo e integração entre os sujeitos envolvidos na relação fiscal, potencialmente indutores de litigiosidade.

Com propriedade, Vicente-Arche Coloma (2005, p. 27-28) esclarece que existem fronteiras intromissíveis pelos mecanismos convencionais de resolução de disputas quando vicejam espaços de atuação discricionária por parte da administração tributária, devendo-se admitir a existência de zonas de vagueza e incerteza normativa, nas quais os contribuintes podem participar e colaborar para a formação da vontade administrativa. Sem embargo, permanece imaculado o comando normativo, porque “*está vetada la intervención de la voluntad*

³²⁷ Interessante notar que já nos meados do século XX, a doutrina italiana, nas palavras de Enrico Allorio (1962, p. 6), manifestava certa insatisfação com a idealização de um processo civil desconectado de outros tipos de processo para os assuntos públicos: “Nello studio d'un processo, tutto creazione e portata di tempi relativamente recenti, il quale è destinato alla definizione e alla realizzazione d'un rapporto di diritto pubblico, quale il rapporto d'imposta, e che di codesta funzione eminentemente pubblicistica reca le tracce nella struttura, evidentemente pubblicistica anch'essa, ho più volte scorto la lampante smentita d'un atteggiamento mentale che a me pare anacronistico, quale quello, per cui il processo sarebbe, ancor oggi, una *res omnin privata*, o almeno nella *compaigne* del diritto processuale s'aprirebbe una scissione, uno iato tra il processo civile, da concepirsi come *affare privato*, e le altre specie di processo, da intendersi invece pubblicisticamenre.”

³²⁸ Diz Diogo Leite de Campos (2010, p. 37-38): “Porque se nós formos perguntar a algum jurista se ele ainda acredita na soberania do Estado, ele diz que não. Se ele ainda acredita no poder executivo, ele diz que não. Se ainda acredita na supremacia da administração sobre os cidadãos, ele diz que não. Se ele ainda acredita no monopólio do Estado destes tais poderes, ele diz que não.”

de las partes – Administración y obligado tributario – para modificar alguno de los elementos substanciales de la misma – que siempre deben acatar lo dispuesto en la Ley.”³²⁹

A doutrina portuguesa especializada, em sentido convergente, esclarece que as situações de incerteza fática e jurídica têm uma aptidão litigiosa, repousando nessas circunstâncias, exatamente, o manancial das principais controvérsias de índole tributária. Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 353-354) defende que é nesse contexto que “a administração pode procurar concertar a sua vontade com a do particular e assim evitar o nascimento de um litígio com os contribuintes, na medida em que se garante a aceitação do conteúdo da decisão final pelo contribuinte.”

Enfim, a problemática de fundo suscitada pela implementação das técnicas não convencionais de resolução de conflitos tributários, acompanhada de irrefletida resistência, repousa principalmente na incompreensão das diversas propostas, muitas vezes encaradas como um cheque em branco para uma livre negociação dos créditos tributários definitivamente constituídos. O que, de regra, não é o caso.

Noutras palavras, não se busca negar a natureza *ex lege*³³⁰ da obrigação fiscal³³¹ com a implementação dos métodos adequados, cujo objeto é indisponível, porquanto submetido à

³²⁹ [...] está vedada a intervenção da vontade das partes – Administração e obrigado tributário – para modificar algum dos elementos substanciais da mesma – que sempre devem acatar o disposto na lei.”

³³⁰ A respeito da obrigação tributária concebida como obrigação *ex lege*, é lapidar o escólio de Sainz de Bujanda (1966, p. 20): “Las palabras que acaban de transcribirse aclaran con todo rigor la afirmación que antes se hizo de que la voluntad del ente público no puede actuar libremente para configurar la naturaleza de las prestaciones de los contribuyentes, ni, menos aún, para decreta el nacimiento de las relaciones obligacionales de las que tale prestaciones constituyen el objecto. Efectivamente, todo cuanto atañe al ciclo de la obligación tributaria básica – esto es, de la obligación de pago del tributo – aparece predeterminado por las normas tributarias sustantivas, que, por imperativo constitucional, han de tener rango formal de ley. De tal suerte, que los poderes y facultades de la Administración han de ponerse en juego, precisamente, para dar efectividad a esas normas, esto es, para que se ejecuten y cumplan, sin que sea posible sustituir los mandatos que esas normas contienen por decisiones unilateralmente adoptadas por los órganos administrativos de gestión tributaria, ni tampoco por acuerdos libremente pactados entre esos órganos y los contribuyentes.” A natureza *ex lege* da obrigação tributária, destaca Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 119), é voz corrente entre os autores brasileiros, muito embora não diga absolutamente nada: “Repeti-la é o mesmo que não dizer nada, pois, em certo sentido, todas as obrigações derivam da lei.”

³³¹ Desenvolvendo estudo sobre a “teoria da imposição tributária”, Ives Gandra da Silva Martins (2008a, p. 6-9) leciona que a imposição tributária “tem merecido variada gama de análises, o mais das vezes desrelacionas dos elementos pré e metajurídicos que a informam. Assim é que as três mais importantes correntes que a enfocam, ou seja, a da obrigação *ex lege*, a do fato gerador e a da teoria procedimentalista, insistem em captar sua fenomenologia a partir da realidade posta, instrumentalizando aspectos que, por serem gerados em outras áreas das Ciências Sociais, são recebidos de forma intraumática e indiscutível, no máximo dedicando-se o intérprete ou legislador a corrigir distorções no veicular desejado pelos cientistas de outros campos.” Nesse contexto, propõe uma teoria pautada no *estudo da realidade* da imposição tributária, a partir do reconhecimento do tributo como “norma de rejeição social”, permitindo “que se estabeleça o grau de justiça desejável e sua adequação às necessidades da comunidade.”

vontade estrita da lei.³³² Contudo, diante do cenário de alta complexidade das relações sociais da atualidade, capaz de deflagrar uma conflituosidade invencível pelas tradicionais instâncias jurisdicionais do Estado, é indispensável não negligenciar a existência de atividades fiscais fortemente marcadas por incertezas, insuperáveis *prima facie*, que legitimam uma atuação concertada entre os sujeitos da tributação diante da duvidosa tarefa de concretização da norma jurídico-tributária de incidência.

O Estado democrático de direito não apenas autoriza, mas também exige e estimula que as pessoas se tornem protagonistas das suas próprias vidas. Os cidadãos formam o Estado e precisam arcar com as responsabilidades de assumi-lo. E uma parcela significativa desse ônus está justamente representada, realçada e enaltecida pela enunciação do princípio da tutela jurisdicional efetiva nos textos constitucionais contemporâneos. As lições de Canotilho e Moreira (2010, p. 820) destacam que a administração pública, diferentemente de agora, reivindicava um distanciamento burocrático dos direitos e dos interesses juridicamente protegidos dos cidadãos, encontrando nessa forma estrutural de relacionamento a razão por detrás da concepção de que “a máscara afivelada pelo *administrado* era a de simples *indivíduo* ou *particular*” diante da autoridade da administração pública, e não a de um cidadão com direitos fundamentais. É tempo de mudar.

Queda-se categoricamente destronada a concepção engessada de *ius imperium* da administração pública tributária, cedendo espaço ao sistema das decisões concertadas, que afixam, de igual modo, a proteção dos interesses públicos, legitimado por diretrizes com status e densidade constitucional, como a coparticipação, a cooperação, a transparência, a moralidade, a segurança jurídica, a duração razoável do processo, o acesso à justiça e à informação, a proporcionalidade, dentre outras que possam intervir no processo.

É bem verdade que a temática dos métodos adequados de resolução de conflitos em matéria tributária encontra obstáculos de naturezas cognitivas diversas, a depender de cada técnica ventilada. Noutros termos, defender um modelo paralelo de jurisdição arbitral para a solução de disputas tributárias é bem diferente da proposição de recursos à mediação ou à transação para evitar e/ou resolver os litígios tributários. Nesse sentido, o caminho que a pesquisa segue adiante parte de um alinhamento conceitual de princípios (da legalidade, da

³³² Vasco Branco Guimarães (2008, p. 156-157), como contraponto, observa que os atos fiscalmente relevantes podem estar na esfera de disponibilidade das partes, que podem praticar, ou não, o ato que dá origem à obrigação de imposto: “Podemos assim defender que a vontade desempenha um papel importante na definição, desenvolvimento e extinção da relação jurídica tributária porquanto em todas estas fases podemos detectar momentos em que a vontade tem um papel a desempenhar.” Tem-se a vontade presente, desse modo, na definição da obrigação de imposto, no desenvolvimento da obrigação de imposto e na extinção da obrigação de imposto.

indisponibilidade e da igualdade),³³³ debruçando-se, na sequência, sobre o tratamento que os modelos adequados de resolução de conflitos em matéria fiscal têm recebido no âmbito do direito comparado (Portugal, Espanha e Itália).

4.1.1 Reinterpretando a legalidade

O princípio da legalidade tem desafiado uma ressignificação profunda com o advento das técnicas alternativas de solução de conflitos, a fim de compatibilizar o seu significado histórico com os modelos não convencionais e mais flexíveis de pacificação social. A ideia de legalidade encerra um princípio com sólidas raízes constitucionais no direito brasileiro, com lastro explícito em diversas disposições da Constituição do Brasil de 1988.³³⁴

Em termos gerais, pode-se dizer que os particulares não estão obrigados a agir ou a deixar de agir de certo modo, exceto por imposição das leis. A administração pública, por sua vez, somente pode atuar dentro das extremas da licença legal, o que também se aplica, ao natural, à fazenda pública. Uma fórmula aparentemente simples, mas que motivou incontáveis debates e teorias ao longo da história do direito.

Desde a filosofia de Aristóteles (1991, p. 6), a lei é tratada como expressão da justiça, ao proclamar que “a justiça existe apenas entre homens cujas relações mútuas são governadas

³³³ Edmar Oliveira Andrade Filho (2002, p. 178) lembra que alguns princípios tributários são quase absolutamente implícitos, sem conformação semântica imediatamente determinável em face da ausência de suporte físico específico. Desse modo, “só podem ser inferidos através do estabelecimento de uma relação de sintaxe entre as diversas normas jurídicas sobre competência tributária, sobre a organização do Estado brasileiro (princípio federativo, e da separação dos poderes, dentre outros), da sociedade (princípio republicano e os que dizem respeito a direitos e garantias individuais, dentre outros), do livre exercício da atividade econômica, a livre iniciativa, a livre concorrência, o direito do trabalho, etc.”

³³⁴ “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: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.”

“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: [...]”

“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.”

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. [...] § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal [...]”

“Art. 153. [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.” (BRASIL, 1988).

pela lei; e a lei existe para os homens entre os quais há injustiça, pois a justiça legal é a discriminação do justo e do injusto.” Sabidamente, contudo, lei e justiça não são conceitos materialmente similares.

A origem histórica do princípio da legalidade é controversa, costumando-se atribuir a sua gênese à Magna Carta Libertatum, datada do ano de 1215, estabelecendo “no scutage nor aid shall be imposed on our Kingdom unless by the common counsel of our Kingdom.” Casalta Nabais (2004, p. 321) alude que, já no século XI, a expressão rudimentar do princípio foi enraizada nos povos europeus, sendo “mais do que sabido que o princípio da legalidade teve a sua origem na ideia de consentimento dos impostos por parte dos contribuintes, que um pouco, por toda a parte, foi reconhecida na Idade Média.”

O ideário iluminista que deslindou a separação dos poderes reforçou a convicção de que os impostos só seriam legitimamente contratualizados pelos cidadãos a partir de mandatos outorgados ao parlamento.³³⁵ A justificativa concebida na essência do contrato social, ainda hoje presente no contexto da fiscalidade, almejava edificar a exegese da “autotributação”, pela qual os contribuintes outorgariam uma parcela do poder soberano aos representantes do povo, que instituiriam, na condição de mandatários, as imposições tributárias. Melhor dizendo, é por meio do contrato social que o povo consente com o poder supremo do parlamento, o qual não se revela um poder geral, irrestrito e absoluto, mas, sim, um poder limitado e não arbitrário.

Luigi Ferrajoli (2015, p. 63) sustenta, sob o viés do Estado constitucional de direito garantista, que a legalidade traduz o primeiro postulado de uma democracia, apresentando duas acepções distintas: uma delas mais ampla, formal ou legal; e outra estrita, substancial ou constitucional.³³⁶ Diante do postulado da legalidade, onde quer que haja um poder, deverão existir normas primárias, não só formais, mas igualmente substanciais, que regulem o seu exercício. Assim, os poderes submetem-se a limites e vínculos em que consistem as garantias primárias correspondentes aos direitos e aos interesses constitucionalmente estabelecidos, bem como à separação harmônica dos poderes, que repele as confusões e concentrações desses poderes. Ferrajoli (2015) distingue o princípio da *mera legalidade* e o da *estrita legalidade*, sustentando que, pelo princípio da mera legalidade, a lei é condicionante da validade da integralidade dos aspectos prescritivos a ela subordinados, enquanto, pelo princípio da *estrita*

³³⁵ Casalta Nabais (2004, p. 321) alude que, desde o século XI, os impostos “não deviam ser cobrados sem que tivessem sido criados com o consentimento dos seus destinatários, consentimento esses expresso através dos respectivos representantes corporativos nas Cortes, Estados Gerais, Ländstände, etc.”

³³⁶ No aspecto tributário, Casalta Nabais (2004, p. 316) diz que “os limites formais da tributação referem-se ao *quem* tributa e ao *como* tributa. Por seu turno, os limites materiais têm a ver com o objecto e o conteúdo do poder tributário, ou seja, que aspectos da vida dos cidadãos e das empresas podem cair na mira do *ius incidendi et collectandi* e dentro de que limites ou, numa palavra, sobre o *quê* dos impostos.”

legalidade, a própria lei que é condicionada, dependendo a sua validade da conformidade de suas formas e da coerência dos seus conteúdos com as normas constitucionais.

No âmbito do direito público, as fronteiras do princípio da legalidade foram também balizadas pela perspectiva funcional tripartite do Estado de direito. Marcelo Caetano (1973, p. 29-30) observa, porém, que a *administração condicionada* cedeu espaço para a *administração condicionante*,³³⁷ de maneira que “a importância da submissão da administração à lei não reside já na subordinação de um poder, que por natureza seria executivo, a outro poder, esse soberano e legislativo.” Na realidade, “o valor da legalidade passou a estar na generalidade dos comandos que os órgãos administrativos têm de aplicar por igual aos casos idênticos submetidos à sua decisão ou operação.” Daí resultaria, portanto, a própria concepção do princípio da legalidade, pelo qual “nenhum órgão ou agente da Administração Pública tem a faculdade de praticar actos que possam contender com interesses alheios senão em virtude de uma norma geral anterior.” (CAETANO, 1973, p. 30).

No âmbito da ciência jurídica tributária, em especial, também não se negligenciou o desenvolvimento teórico acerca do princípio da legalidade.³³⁸ Desde as primeiras insinuações pela reivindicação da autonomia científica do direito tributário, na guinada do século XX, juristas têm abordado a temática da legalidade, erigida à dogma da tributação. Nessa medida, constituindo os impostos uma evidente limitação do direito de propriedade do cidadão e, dessa maneira, um obstáculo do próprio direito à personalidade, somente à lei caberia autorizar legitimamente a sua instituição ablativa.³³⁹

A respeito da reserva de lei em matéria fiscal, Berliri (1972, p. 281-286) abordou o tema a partir de dois questionamentos essenciais: 1. Qual a razão para justificar uma reserva

³³⁷ “A Administração deveria, pois, mover-se dentro dos limites traçados pelas leis votadas nas assembleias legislativas, isto é, estava condicionada por um poder superior que a transcendia (*Administração condicionada*). [...] A Administração deixou, em todos os países, embora em medida variável consoante o sistema político de cada um, de estar submetida a uma legislação de ordem transcendente, e passou a produzir grande parte das normas que a regulam: nasceu a *Administração condicionante*, ela própria, do exercício dos direitos individuais.” (CAETANO, 1973, p. 29).

³³⁸ De passagem, cabe a lição de Vitor Faveiro (1964, p. 15-16), ponderando que, como ramo da ciência jurídica, “o direito fiscal obedece, em princípio a toda a técnica das ciências do direito, sem necessidade de uma técnica própria senão naquilo em que se encontra em posição de especialidade ou de exceção em relação à teoria geral.”

³³⁹ Perfilhando uma abordagem histórica, Saldanha Sanches (2007, p. 115-116) assinala que a tradição liberal de garantias dos contribuintes tratou de impor a criação de um conjunto de regras formais de produção da lei fiscal e uma delimitação das competências do Parlamento: “Dessa forma, ficam os cidadãos mais protegidos da volatilidade das maiorias legislativas em relação aos princípios fundamentais da tributação que se encontram ancorados em princípios constitucionais.” Destaca, nesse sentido, certo desvanecimento do princípio da legalidade, em decorrência de um conjunto multiforme de fatores: “descrédito do parlamento, aumento da legitimidade democrática dos governos, mudanças nas concepções metodológicas do direito – indistinção entre interpretação e aplicação, tomada de consciência dos limites do texto da norma –, alargamento progressivo das necessidades financeiras do Estado, alargamento das bases objectivas e subjectivas de incidência.”

legislativa como um instituto geral? 2. Qual o problema derivado da existência de uma reserva de lei? Com relação à primeira questão, fundamentou a sua resposta no processo evolutivo de limitação dos poderes do soberano (*limitazione al potere régio*).³⁴⁰ Para a outra indagação, sugeriu a impertinência de um modelo sem a reserva de legalidade e com um esvaziado conteúdo normativo, sendo preferível uma atuação da administração pública pautada em norma jurídica, ainda que dotada de algum conteúdo menos específico e passível de margem de discricionariedade na aplicação.

De lá para cá, o tema vem sendo tratado praticamente pela universalidade dos estudiosos do direito tributário. Segundo Ferreiro Lapatz (1992, p. 52), “en una sociedad libre sólo la comunidad puede imponerse a sí misma las normas que definen delitos y penas y sólo la comunidad puede imponerse a sí misma la normas que determinan los tributos.”³⁴¹ Eusebio González e Ernesto Lejeune (1997a, p. 39) propõem que a legalidade, em sua concepção mais restrita e própria, exige que só podem ser impostos sacrificios patrimoniais pelo Estado a seus súditos mediante lei, ou seja, mediante aquela fórmula jurídica que, por ser expressão da vontade soberana (legitimamente constituída, em outro caso não seria jurídica) manifestada na forma solenemente estabelecida, tem a virtude de obrigar (a força da lei), ao tempo em que permite, no seu caso, a abertura dos mecanismos revisores previstos ante a jurisdição.

Albiñana García-Quintana (1979, p. 304-305) diz que existe uma segregação entre o direito tributário material e o direito tributário formal, sendo que o “derecho tributario material o substantivo” refere-se “a las normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica tributaria principal y las accesorias”, enquanto, por outro lado, o “derecho tributario formal o administrativo” compreende “las normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa en cuanto tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributaria sustantivas y de las relaciones entre la Administración pública y los particulares en cuanto sirven al desenvolvimiento de la misma.” Nesse sentido, sustenta que somente o direito tributário administrativo não estaria diretamente submetido ao princípio da legalidade.

Em análise específica do sistema tributário nacional brasileiro,³⁴² Alberto Xavier (1982) cunhou contribuição lapidar, que permanece na vanguarda do pensamento jurídico

³⁴⁰ “L’autoimposizione, come garanzia della libertà del cittadino contro il potere del sovrano che istituisce nuove imposte, perde la sua giustificazione, si dissolve in un principio di assai più lata portata quando lo stato da assoluto diventa stato di diritto e il potere legislativo non è più riservato al sovrano ma viene da questo esercitato congiuntamente con i rappresentanti del Popolo.” (BERLIRI, 1972, p. 284).

³⁴¹ “[...] em uma sociedade livre só a comunidade poder impor a si mesma as normas que definem delitos e penas, e só a comunidade pode impor a si mesma as normas que estabelecem os tributos.”

³⁴² Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 395-399) observa que o Brasil, país mais novo, não passou pela estrutura medieval, já nascendo o princípio da legalidade tributária com a ideia de necessidade da norma

especializado, destacando a pujança do princípio da legalidade no ordenamento tributário nacional, realçado no âmbito infraconstitucional, conforme preceitua o art. 97 do Código Tributário Nacional.³⁴³ Confrontando o modelo tributário brasileiro com o direito comparado, Xavier destaca que é possível evidenciar, mesmo numa análise superficial, que o direito pátrio introduziu peculiar e vigorosa ênfase na proclamação da legalidade na esfera tributária, sendo que esse fato, aliado ao caráter repetitivo das suas fontes, não passou despercebido pela doutrina nacional, “que passou a referir-se a um *princípio de estrita legalidade*, para distinguir do princípio geral que domina a generalidade dos ramos do direito.”³⁴⁴ Não obstante, aduz que o instrumento conceitual mais correto para o exame da questão seria a “reserva da lei” (ou princípio da legalidade em sentido estrito, fórmula positiva, regra de compatibilidade), a orientar que “cada ato concreto da Administração que intervém na liberdade ou propriedade do cidadão carece de autorização de uma lei material.” Em sentido oposto, a noção de “preeminência de lei” (ou princípio da legalidade em sentido amplo, fórmula negativa, regra de conformidade) traduz a “proposição de que cada ato concreto da Administração é inválido se e na medida em que contraria uma lei material.” (XAVIER, 1982, p. 7-8).

jurídica tributária positiva (lei) para a criação de qualquer tributo. Destaca diversas consequências ou regras corolários do princípio da legalidade: 1. É decorrência do Estado constitucional, do Estado de direito, onde há integral defesa do império da lei; 2. Defende o patrimônio privado do cidadão, constituindo, em regra, um direito e garantia individual mantido pela Constituição; 3. Consagra que somente o poder legislativo é o titular do poder fiscal do Estado. 4. Exige que a lei formal contenha os elementos essenciais para a definição do tributo. 5. Não pode ter efeito retroativo. 6. Aplica-se a todos os tributos, a qualquer manifestação do poder fiscal, e não apenas aos impostos. 7. Deve ser observado por todas as pessoas jurídicas de direito público interno que possuem competência tributária.

³⁴³ “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.” (BRASIL, 1996).

³⁴⁴ Sobre o assunto, Alberto Xavier (1982, p. 7) adiciona: “É manifesta a impropriedade da fórmula, cujo único mérito está em ter chamado a atenção - ainda que de modo impreciso - para o fato de o princípio da legalidade, em matéria tributária, se revestir de um significado mais restrito e preciso do que o mais amplo princípio da legalidade da Administração.”

O entendimento é perfilhado por Luciano Amaro (2010), ao sustentar que a legalidade tributária não implica a mera preeminência da lei, senão uma reserva absoluta de lei.³⁴⁵ Noutros termos, a legalidade tributária não se conforma com uma simples autorização legal para a exigência dos tributos, exigindo que a própria lei preveja “todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.” (AMARO, 2010, p. 134).

Adentrando à problemática das vias alternativas de resolução dos conflitos fiscais, o princípio da legalidade costuma ser apontado como um dos principais entraves que se invoca para censurar a sua admissibilidade, em especial quando atingem os chamados *elementos essenciais* do tipo tributário. Com fundamento nas diversas teorias debruçadas, tem-se o reconhecimento de que o princípio da legalidade se revela um balizamento condutor tanto da *atividade tributária* (preeminência da lei) quanto da *atuação legislativa* (reserva de lei). Nesse sentido, entende-se que há uma perfeita compatibilidade entre as técnicas não convencionais de resolução das disputas tributárias e o primado da legalidade, na medida em que é o próprio comando normativo que está a autorizar a adoção de caminhos diversos.³⁴⁶

Apesar de intrinsecamente vinculado à história do tributo, o princípio da legalidade, modernamente, não mais repele a existência de um espaço normativo limitado, dentro do qual reside uma margem para a atuação colaborativa dos sujeitos envolvidos na tributação, tendente a definir precisamente os elementos ambíguos e valorativos, além das estimativas imprecisas da relação obrigacional tributária, afastando as imposições unilaterais e autoritárias por parte da administração (GIL CRUZ, 2009, p. 130).

Os métodos adequados de resolução de conflitos em matéria tributária propõem viabilizar a participação cidadã na pacificação social, notadamente no campo da fiscalidade, *observados os marcos legislativos*, de modo que somente reforçam o princípio da legalidade, não o ofendem. Significa dizer que a legalidade, em sentido amplo, impõe que a administração tributária atue em conformidade com os critérios autorizados pela lei, ainda que admitam uma

³⁴⁵ Para João Ricardo Catarino (2009, p. 415): “A regra constitucional da reserva absoluta representa, pois, numa análise estritamente jurídica, um duplo ditame: ao legislador e ao órgão de aplicação do direito. Ao primeiro, enquanto o obriga – sob pena de inconstitucionalidade – formular os comandos legislativos em matéria tributária em termos de rigorosa reserva absoluta; ao segundo, por excluir o subjectivismo na aplicação da lei, a criação judicial ou administrativa do Direito Tributário, o que limita extraordinariamente.”

³⁴⁶ É o posicionamento que se colhe da doutrina comparada, ao sustentar que a estrita legalidade ou tipicidade tributária, como princípio específico do direito fiscal, representa uma reserva mais restritiva que as estabelecidas para outros campos do direito, o que supõe uma limitação mais acentuada ao conteúdo de atuação consensuada pela transação, porém não impeditiva. “Por lo tanto, el principio de legalidad implica la existencia de una habilitación normativa, expresa y específica, previa a la actuación administrativa (unilateral o concordada).” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 110-111).

intervenção ativa por parte dos sujeitos passivos; e, num sentido estrito, implica tipificar os elementos normativos da exação com maior ou menor margem de discricionarismo,³⁴⁷ legitimadora da atuação concertada no processo de aplicação da lei de incidência.

A legalidade estrita, quando concretizada de modo unilateral e impositivo, não permite o necessário diálogo entre todos os sujeitos envolvidos na relação jurídico-tributária, a fim de fazer prevalecer o almejado conteúdo substancial do enunciado normativo. Vitor Faveiro (1960, p. 33) afirmava que a regra jurídica de incidência, em direito tributário, constitui “uma verdadeira tipologia de realidade”, ponderando que a legislação fiscal “procura atingir as realidades, com indiferença, em princípio, pela rigidez de forma e com possibilidade, até, de uma contemplação própria e autónoma em relação à estrutura e projecção dessas realidades no direito comum.” (FAVEIRO, 1960, p. 33). Essa passagem é bastante elucidativa no cerne da pesquisa, pois evidencia, ao fim, uma clara preocupação com a *realização material* dos propósitos normativos, os quais são favorecidos pelas vias alternativas de resolução de conflitos em matéria tributária, como se verá adiante.

O próprio atributo da presunção de legalidade da atuação da administração pública, diga-se de passagem, encontra a sua essência em um ambiente de *relativa certeza* com relação ao vocativo do comando legislativo,³⁴⁸ mingando cerimoniosamente nos seus propósitos diante de uma concretização normativa³⁴⁹ em espaços de indeterminação e vagueza, sobretudo quando escassa a robustez necessária na motivação do ato administrativo. Também no campo do direito fiscal, a presunção de legalidade tem ecoado como um atributo que estende a sua eficácia à integralidade dos atos da administração em matéria tributária.³⁵⁰

³⁴⁷ Há algum tempo Casalta Nabais (1994, p. 258) já defende a possibilidade dos contratos fiscais, enfatizando que os instrumentos consensuais passam longe de estar excluídos por força do princípio da legalidade, por uma simples razão: “[...] à lei não está constitucionalmente vedado prever tais contratos naquelas hipóteses em que ela pode conceber uma margem qualquer de livre decisão à Administração.”

³⁴⁸ Sobre o assunto: “[...] la presunción de legalidad de los actos administrativos en general, y de los tributarios en particular, cobra pleno sentido en el supuesto de que la Administración actúe de forma habitual dentro de la legalidad. Sólo en tal supuesto cabe otorgar a la Administración semejante prerrogativa, sin contar con la pertinente declaración judicial.” (GONZÁLEZ; LEJEUNE, 1997b, p. 128).

³⁴⁹ Aludindo Ricardo Lobo Torres (2000, p. 47), “o Direito se concretiza pela sua aplicação, que postula a interpretação e a complementação, tendo em vista que a concretização é a própria realização ou normatividade do direito, obtida pela dialética entre a norma e o fato, a legislação e a jurisprudência, o ser e o dever-ser, a jurisprudência dos conceitos e a jurisprudência dos interesses, o direito e a realidade, os valores e o processo, a forma e o conteúdo, o geral e o concreto.”

³⁵⁰ “[...] fácilmente se desprende que la presunción de legalidad de los actos de gestión tributaria no puede circunscribirse a ‘los actos de determinación de las bases y deudas tributarias’, sino que extiende su eficacia a todos los actos de la Administración en materia tributaria [...] sería absurdo que el ordenamiento atribuyera presunción de legalidad a una serie limitada de actos tributarios y después extendiera inopinadamente el ámbito de actos impugnables; en segundo término, si la presunción de legalidad es una nota predicable, en general, de todo el obrar administrativo, no se ve razón de excluir

É relevante chamar a atenção, por fim, como já ressaltado, ao fato de que a atual configuração das relações sociais conduziu a uma crise flagrante da legalidade, cujas formulações positivadas não mais representam, muitas vezes, os verdadeiros anseios dos cidadãos. Nesse ambiente, reconhecer a participação cidadã mais ativa nos desígnios e nas atividades do Estado é um compromisso salutar, sobretudo com o incremento de comandos jurídico-legais carregados de conceitos com profunda densidade de incerteza, capazes de permitir uma intromissão mais aguda e subjetivista do agente concretizador da norma.

4.1.1.1 A problemática da discricionariedade e dos conceitos jurídicos indeterminados

A invocação do princípio da legalidade como fundamento para refutar as técnicas alternativas de solução de conflitos no âmbito do direito fiscal é prática comum, buscando sustentação na tipicidade³⁵¹ e no primado da vinculação plena do lançamento,³⁵² indutores da ausência de discricionariedade na atividade tributária impositiva.³⁵³

de esa regla a la Administración tributaria; finalmente, es bien sabido que hasta época relativamente reciente han existido en nuestro ordenamiento órganos administrativos encargados de determinar bases imponibles (los Jurados Tributarios), cuyos acuerdos no eran susceptibles de impugnación.” (GONZÁLEZ; LEJEUNE, 1997b, p. 129).

³⁵¹ Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 927) sustenta que: “[...] a lei deve estabelecer os métodos para determinar o fato imponible, as formas de atuação, a iniciativa do processo e os efeitos jurídicos subsequentes. A ‘não discricionariedade’, nesta proporção, significa o necessário quadramento da atividade administrativa nos ditames legais. Nestes, assentam os aspectos material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo da regra-matriz de incidência, limitando as faculdades da Administração a utilizar seu critério e livre-arbítrio para solucionar questões tributárias.”

³⁵² Dispõe o Código Tributário Nacional:

“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”.

“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.” (BRASIL, 1966).

³⁵³ Recorrendo a Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 102-103), a fim de encerrar uma verdadeira interpretação autêntica do art. 142 do CTN, colhe-se a seguinte lição: “Por administração *vinculada* (ou *regrada*) entende-se aquela que não é *discionária*; por sua vez atos discionários são aqueles que a administração pode praticar a seu critério, sem estar ligada a nenhuma regra imposta por lei quanto à maneira de praticá-los. O lançamento não é um ato discionário: ao praticá-lo, a administração deve agir estritamente de acordo com o que a lei tributária dispuser a respeito, não podendo agir a seu critério: trata-se portanto de ato de administração vinculada ou regrada. Por outro lado, trata-se de ato de administração *obrigatória*: isto significa que a atividade da administração em matéria de lançamento não é *facultativa*. Por outras palavras, sempre que verifique que ocorreu uma situação prevista em lei como dando origem a uma obrigação tributária (isto é, um fato gerador), a administração está obrigada a fazer o lançamento.”

A tradição do direito tributário, comprovada por retumbante doutrina, consolidou-se no sentido de abominar a discricionariedade tributária.³⁵⁴ Aliás, o próprio direito tributário foi considerado a “conquista do direito contra a força discricionária do Estado”, potente para combater uma tendência administrativista que sustenta a preeminência de um poder soberano nas relações tributárias (JARACH, 1998, p. 26). Ricardo Lobo Torres (2011, p. 279) chegara a afirmar que o lançamento tributário encerra uma atividade vinculada e obrigatória,³⁵⁵ nos contornos da lei, não restando à autoridade administrativa fiscal “nenhuma dose de discricionariedade.”^{356,357} Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 630) defende que o Estado moderno, a bem da segurança dos contribuintes, encontra-se tolhido, em qualquer dos seus movimentos, pela necessidade de “aderência total aos termos inequívocos da lei.” Para essa doutrina de vanguarda, a própria lei³⁵⁸ e a rigidez de seus contornos seriam o elemento de garantia dos sujeitos contra o Estado.³⁵⁹

Essas rígidas bases jurídico-teóricas do lançamento tributário remetem à construção do direito fiscal italiano, sugerindo que a pretensão arrecadatória do Estado, amputadora do patrimônio do particular, só é exercida por intermédio da tipificação exhaustiva da exação fiscal, descrevendo a totalidade dos seus elementos essenciais. A influência dessa doutrina no direito

³⁵⁴ Roque Antonio Carrazza (2010a, p. 26) chega a cravar que “é pacífico em sede doutrinária, a Fazenda Pública não possui nenhuma margem de discricionariedade.”

³⁵⁵ Nesse sentido, colhe-se de Albiñana García-Quintana (1979, p. 312) que “los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividade reglada.”

³⁵⁶ Contemporizando a contundência, Lobo Torres (2011, p. 279-280) prossegue: “Daí não se segue, todavia, que não possa interpretar a lei, eis que a interpretação da hipótese de incidência e fundamental para a qualificação do fato concreto e para a ulterior subsunção. O que distingue a interpretação da discricionariedade é que nesta a autoridade administrativa tira conclusões com liberdade, a partir das premissas da lei, enquanto na interpretação simplesmente compreende os conceitos indeterminados constantes da premissa legal, da qual exsurge uma única conclusão possível. Às vezes os conceitos indeterminados aparecem acoplados a cláusulas discricionárias, principalmente para a concessão de isenções ou remissões, o que conduz a uma discricionariedade apertadíssima.”

³⁵⁷ Não obstante, revisitando alguns autores do direito comparado, Lobo Torres (2008, p. 107-108) destacou que o fenômeno da globalização aguçou algumas características inovadoras no direito tributário: “É perceptível também a discricionariedade administrativa em alguns dos procedimentos necessários ao lançamento tributário. A possibilidade da escolha dos métodos de investigação, a ponderação de interesses, a necessidade de coarctar os riscos fiscais provocados pelo contribuinte através de planejamento abusivo, a autorização legal para a requalificação dos atos praticados pelo sujeito passivo (LC nº 104/01), a permissão para o desvendamento do sigilo bancário dos devedores (LC nº 105/01), tudo a conduz à ampliação do papel da Administração no lançamento, no controle da ocorrência do fato gerador do tributo e na busca da equidade na aplicação do direito tributário, simetricamente ao que vem ocorrendo no direito administrativo.”

³⁵⁸ Segundo Hugo de Brito Machado (2004b, p. 56), “a lei não pode atribuir à autoridade administrativa essa liberdade, posto que sua ausência é elementar no conceito de tributo. Não se admite qualquer discricionarismo, especialmente no que diz respeito à determinação do valor a ser cobrado.”

³⁵⁹ Roque Antonio Carrazza (2010, p. 277) aduz que: “A lei deve indicar, de modo rigoroso, a realidade a tributar, fazendo, assim, uma precisa, taxativa e exhaustiva tipificação dos fatos necessários e suficientes ao nascimento do tributo. Não lhe é dado apontar conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais, que permitam, de acordo com o subjetivismo do aplicador, a identificação de múltiplas situações tributáveis.”

tributário brasileiro encontra-se flagrantemente estampada na produção jurídica de tributaristas de invulgar prestígio no cenário brasileiro, como Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 581-582), Alfredo Augusto Becker (2007, p. 336 e ss.), Amílcar de Araújo Falcão (1974, p. 120 e ss.), Geraldo Ataliba (2006, p. 51 e ss.), Fabio Fanucchi (1975, p. 274-275), Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 408 e ss.), Aliomar Baleeiro (2010, p. 252), Luciano Amaro (2010, p. 289 e ss.) e Roque Antônio Carrazza (2010b, p. 62 e ss.), cujas propostas descortinam um posicionamento inclinado a recusar qualquer faculdade discricionária na atividade tributária. Aliás, essa concepção assentou-se de maneira ainda mais aguda no âmbito nacional, em virtude da reiteração da legalidade nos diversos textos positivados.

O entrincheiramento jurídico do lançamento tributário, desde então, revestiu-se de contornos de vinculação e intensa rigidez normativa. José Pérez de Ayala (1997, p. 55-56) consigna que o lançamento tributário (“liquidación”) “constituye el título por el cual se acredita y puede ejercitarse el derecho del ente público al tributo, frente a cada contribuyente em particular”, de maneira que a relação jurídica que se estabelece entre o sujeito ativo (“ente público”) e o sujeito passivo (“contribuyente”), por força de lei, nasce da “liquidación”, sem embargo de compreender uma relação jurídica totalmente regulada em seu conteúdo por preceitos legais de caráter imperativo e de cumprimento obrigatório para as duas partes que nela intervêm. Pérez Ayala (1997) não ignora, entretanto, que o processo de concretização da norma tributária impositiva dimana de atividade jurídica que estabelece e interpreta, normativa e jurisprudencialmente, os fatos imponíveis e os demais pressupostos legais, ensejadores do nascimento do direito creditório da fazenda pública.³⁶⁰ Pode-se concluir, portanto, que são justamente nesses recintos de concretização duvidosa, sacolejados pela complexa realidade da ordem jurídica e social contemporânea, que postulam ser inseridos os instrumentos que proclamam uma participação plural no processo tributário.

Sem olvidar que o ordenamento jurídico tributário estabelece a obrigatoriedade de delimitar rigidamente a integralidade dos elementos essenciais do tributo, é insuperável o afastamento de todo e qualquer espaço de *incerteza normativa*,³⁶¹ inclusive como um reflexo

³⁶⁰ “[...] desde que se realizan el hecho imponible y los demás supuestos legales de los que dependen el nacimiento y la cuantía de la obligación tributaria, ya desde ese momento, decimos, se *establece e interpreta* normativamente e jurisprudencialmente, que ha nacido el derecho de crédito del ente público al tributo, aunque *no exista aún la liquidación*. Y, lo que es más importante, *se trata de un derecho* del ente público *al que el ordenamiento* jurídico español *protege*, incluso aunque, como decimos, *no haya sido liquidado y no sea, aún exigible*.” (PÉREZ DE AYALA, 1997, p. 57).

³⁶¹ Curioso notar a observação de Vitor Faveiro (1960, p. 6), ainda no início dos anos 1960, afirmando “que o direito fiscal, em face da carência que ainda hoje sentem, quanto a uma sistematização completa e inteiramente autônoma, de princípios e normas que se bastem a si mesmas na regulamentação de todos os aspectos ou elemento que devam ser considerados na constituição e vida da relação jurídica da

típico da própria técnica legislativa de indeterminação conceitual.³⁶² Em convergência, são cada vez mais numerosas as vozes da doutrina estrangeira (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 167) que se manifestam pelo reconhecimento de alguma parcela de discricionariedade na atividade tributária,³⁶³ ainda que seja somente uma discricionariedade técnica.³⁶⁴ Fabio Fanucchi (1975, p. 282) destacara que, “internamente, no seio da administração, enquanto o lançamento não for notificado ao sujeito passivo, todas as modificações do lançamento são permitidas, sem necessidade de registros especiais em processo regular”, o que só se finda a partir da inalterabilidade do lançamento pela notificação ao interessado. De tal modo, é inegável reconhecer sempre alguma zona de intervenção subjetiva³⁶⁵ na tarefa impositiva da tributação, potencializadora, aliás, das potestades da administração pública.³⁶⁶

tributação, tem de recorrer ainda, expressa ou tacitamente, e em grande número de casos, a uma pluralidade de conceitos ou regulamentações estabelecidas pela outros campos da ordem jurídica e de reconhecer, até, para a projeção dos seus próprios fins, situações e efeitos porventura constituídos ou consolidados à sombra de princípios ou normas de comando criados para outros fins da orgânica do Estado, alheios por vezes ou opostos, até, às preocupações específicas da ordem tributária.”

³⁶² Heleno Taveira Torres (2003, p. 7) ensina: “As normas de direito tributário, especialmente as de impostos, caracterizam-se pela seleção de propriedades a partir de objetos sociais com relevância econômica, sob a forma de ‘tipos fechados’. É assim que o direito envolve-se com a realidade, por meio da linguagem que vai construindo no processo de positivação, descrevendo seus conceitos por meio de definições, i.e., de qualificações. Contudo, pela vaguidade e ambigüidade imanentes a toda e qualquer linguagem, é difícil dizer onde começa e onde termina o ‘conceito classificatório’ (tipo fechado) e onde começa e onde termina o ‘tipo’ (aberto). Princípios como liberdade, propriedade, estado social de direito levam o legislador a decidir sobre determinações entre indeterminações difíceis de conter, pela instabilidade do discurso. Eis o domínio dos chamados conceitos indeterminados.”

³⁶³ Também no Brasil, já desde a década de 1970, Geraldo Ataliba (1978, p. 328) assinalava que o lançamento tributário, embora um procedimento regrado, convivia com uma discricionariedade na investigação e no levantamento de dados.

³⁶⁴ Sobre a *discricionariedade técnica*, Bilbao Estrada (2006, p. 169-170) explica que “supone que la actividad aplicativa del tributo deja de ser exclusivamente subsuntiva como consecuencia de la existencia de conceptos jurídicos indeterminados y de cuestiones técnicas. Dentro de la apreciación del supuesto de hecho, la Administración goza de un cierto margen de actuación, aunque siempre condicionado y limitado por el supuesto carácter reglado de la actividad de liquidación que impediría la presencia de discrecionalidad pura. No obstante, conviene resaltar que algunos de los casos de discrecionalidad técnica pueden encerrar verdaderos supuestos de discrecionalidad administrativa, dado que, frecuentemente, no se da la correspondiente adecuación entre los medios utilizados y los fines perseguidos.” Ainda a respeito da *discricionariedade técnica*, Saldanha Sanches (1987, p. 112) defende que aparece para cobrir duas zonas distintas: “1) os casos em que a Administração procede à concretização de conceitos legais indeterminados com natureza essencialmente valorativa, como é o caso de saber se uma escrita está ou não organizada de acordo com os “princípios de sua contabilidade” e merece ou não confiança para a determinação do lucro tributário em contribuição industrial; 2) os casos em que, na falta de elementos necessários para a quantificação da obrigação fiscal, a Administração vai recorrer a formas indirectas de medição. É o caso de se considerar que se verificou consumo exagerado de matérias-primas em relação à produção declarada e por isso se vai, por exemplo, avaliar a produção de uma pastelaria a partir do seu consumo de açúcar.”

³⁶⁵ O agente público, muitas vezes, defronta-se com situações concretas que lhe permitem buscar os “diferentes *standards* políticos e morais”, uma vez que a norma jurídica é estabelecida com vistas a suportar certo subjetivismo do agente público (CADEMARTORI, 2001, p. 130).

³⁶⁶ Nesse mesmo sentido, Ferreiro Lapatza (1997, p. 100) acrescenta: “Téngase aquí en cuenta que se, como parece opinar el legislador tributario de todos los países, el fin primordial, cuando no único, de todas las normas tributarias es la recaudación, deviene extremadamente difícil utilizar el criterio teleológico

A concepção clássica de censura total da discricionariedade conduziu no ideário do Estado liberal a um panorama de vinculação estrita da administração pública à lei. Contudo, segundo observa Domingos Pereira de Sousa (2013), a estrutura constitucional formatou um sistema em que a preocupação tipificadora, incapaz de esconder uma desconfiança do legislador com relação à administração tributária, deve considerar-se ultrapassada nos quadros do atual Estado social e democrático. Nesse contexto, pondera que a definição dos impostos e dos seus elementos essenciais, designadamente os pressupostos do fato gerador, devem ser reservados à lei, mas não necessariamente num esquema de tipicidade fechada, senão que um recurso a fórmulas abertas, consagrando cláusulas gerais que permitam a subsunção normativa de fatos que continuam a escapar à tributação. (SOUSA, 2013, p. 120-124).

Aliomar Baleeiro (2008) chegou a opor o discurso teórico, retórico e dominante no Brasil, manifestando uma predisposição em reconhecer certo discricionarismo na *atividade*³⁶⁷ fiscal. Abordando a temática da competência vinculada da autoridade administrativa, destacou que a própria lei, às vezes, “silencia quanto a conveniência, oportunidade e meio de praticar ou não praticar o ato, ou abster-se de praticá-lo.” Desse modo, entrega esse juízo avaliador “ao prudente critério da autoridade, que se investe de verdadeira competência política ou técnica de agir, ou não agir, e como agir.” E remata sustentando que se tem aí a chamada competência discricionária (ou discricionarismo administrativo), “pelo qual, licitamente, o agente público é senhor da conveniência ou inconveniência de certos atos, da oportunidade e da forma de praticá-los. Ele se norteará pelas circunstâncias, tendo sempre em vista o interesse público e o melhor proveito social.” (BALEEIRO, 2008).³⁶⁸

para aplicar correctamente un concepto jurídico indeterminado o para juzgar sobre la correcta utilización de una facultad discrecional. La indeterminación de los conceptos y la discrecionalidad insita en las normas tributarias fortalecen, así, los poderes de la Administración encargada de aplicar estas normas debilitando la posición del contribuyente que recurre ante el juez esta aplicación.”

³⁶⁷ Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 281, 285) observa que o Código Tributário Nacional, malgrado alguns tropeços na disciplina da matéria fiscal, andou bem “ao apontar como vinculada a atividade de lançamento e não o ato de lançamento. Vinculado é o *processo*, não o *produto*.” E acrescenta: “Se nos deparássemos com dois documentos atestatórios de atos jurídicos administrativos, sendo um proveniente de atividade vinculada e outro oriundo de atividade discricionária, nenhum traço específico remanesceria para denunciar a vinculação ou discricionação com que o expediente foi realizado, a não ser, é claro, que conheçamos as regras que presidiram sua celebração.”

³⁶⁸ Aliomar Baleeiro (2008, p. 778) ainda acrescenta: “Mas o discricionarismo administrativo não se confunde com o arbítrio puro e simples. Ele é concebido no interesse da coletividade e para fins públicos, impessoais e morais, que presidem ou devem presidir à ação das Pessoas de Direito Público. Haverá abuso ou desvio de poder, *détournement de pouvoir* dos administrativistas franceses, se o agente usa dos poderes largos e discricionários para fim outro que não o precípuo objetivo do serviço público na sua impersonalidade, regularidade, moralidade, continuidade e eficácia.” Em sentido destoante, Misabel de Abreu Machado Derzi, incumbida da distinção de atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, afirma, em nota: “[...] o lançamento não é ato discricionário, pois não é realizado com base em uma lei que autoriza, de forma mais ou menos ampla, o exercício da livre manifestação de vontade do agente

Existe uma confusão, conforme ensina Amílcar de Araújo Falcão (1974, p. 120-124), entre dois conceitos muito diferentes: de *conceito indeterminado* e de *poder discricionário*. Nesse sentido, o poder discricionário caracteriza-se como “uma certa margem de ajuizamento, de opção ou de livre escolha entre várias condutas ou soluções, qualquer das quais será válida desde que não se atinja o limite extremo do desvio de poder”, complementando que: “Não é isso que ocorre com o lançamento.”³⁶⁹ Por outro lado, “o conceito indeterminado não enseja uma opção ou liberdade de escolha entre várias soluções ou atividades possíveis”. Nessa hipótese, contrariamente, “ao estabelecê-lo, quer o legislador que uma única solução seja adotada, a que resulta do comando legal traduzido pelo conceito indeterminado”. E conclui: “o problema no caso, para concreta determinação do conceito, é apenas, como acentuam os autores, de interpretação”³⁷⁰.

Trata-se de reconhecer, portanto, que a atividade concertada, compartilhada, conjunta, participada, dialogada, ajustada, acordada, entre a administração tributária e o sujeito passivo, ambiciona uma solução ótima para o caso concreto, sabendo-se que a perfeita determinação do conteúdo da atividade tributária necessariamente exige informações e elementos fáticos, técnicos e/ou científicos que devem ser levados à exaustão pelo intérprete.³⁷¹ Gil Cruz (2009, p. 132) denomina “reservas de ajuste” os espaços de que dispõe a administração tributária, nos limites da lei, para promover a acomodação e as adequações na relação jurídica, conjuntamente com o sujeito passivo, em consonância com a realidade e as informações do caso concreto.³⁷²

que o praticará. A lei tributária, ao contrário, não atribui ao Poder Executivo uma esfera de atuação criadora mais ampla, não confere, entre muitas alternativas possíveis, validade a qualquer atuação razoável escolhida pela Administração tributária. No Direito Tributário, a vontade do legislador não é partilhada com a do administrador. O legislador tributário procura exaurir, na modelagem legal dos tributos, previamente, o conteúdo de vontade do ato de execução – o lançamento – predeterminando os conceitos de que se utiliza nos diversos aspectos da norma. A lei tributária atribui ao agente administrativo um poder vinculado, o mais vinculado possível, no exercício do qual serão praticados atos plenamente vinculados.” (BALEIRO, 2008, p. 785).

³⁶⁹ Prossegue Amílcar de Araújo Falcão (1974, p. 120-124): “Deixa claro a doutrina ser ínsita e conatural à discricção uma liberdade de escolha ou de opção entre vários atos, soluções ou decisões possíveis, todos os quais são juridicamente legítimos.”

³⁷⁰ Adicionalmente, Amílcar de Araújo Falcão (1974, p. 125) afirma que: Chama-se de indeterminado o conceito, não porque ele seja indeterminável, mas porque, na norma em que está indicado, a determinação integral do seu conteúdo não foi possível, por isso que para tanto é necessário considerar dados empíricos, fáticos, técnicos ou científicos de que somente o intérprete e o aplicador, em cada hipótese concreta, disporão.”

³⁷¹ A investigação em busca da aproximação ao sentido mais condizente dos conceitos jurídicos indeterminados demandaria um processo de interpretação contextual (pragmático) de reconstrução do sentido normativo adequado, “a partir das circunstâncias e/ ou da soma das características do caso concreto e não apenas do exame da estrutura interna da norma e sua imposição, pura e simples, ao fato objeto de incidência do direito.” (CADEMARTORI; DUARTE, 2009, p. 48).

³⁷² Para Gil Cruz (2009, p. 135), “existe a viabilidade de um esclarecimento individualizado das circunstâncias que caracterizam e acompanham a efetiva capacidade do sujeito passivo, que admite a via negocial, gravando com a tributação somente aquilo que realmente seja obrigação verdadeira, evitando as desigualdades decorrentes, em muitas situações, de abstração da norma tributária.”

A sustentação mais contundente de zonas intromissíveis por uma atuação concertada na aplicação de normas jurídico-tributárias (compostas por conceitos carregados de vagueza e de incerteza) é relativamente recente na doutrina brasileira, já se encontrando em um estágio mais adiantado no âmbito do direito tributário comparado europeu, haja vista diversos países contemplarem as técnicas consensuais ou não convencionais voltadas à resolução dos conflitos fiscais. Nesses ordenamentos, têm-se consolidado experiências que autorizam uma participação mais ativa e efetiva dos contribuintes nas circunstâncias concretas em que imperam a indeterminação e a incerteza, visando uma decisão dialogada em substituição à autoridade dos standards políticos e morais subjetivistas do agente público.

Os dias atuais, progressivamente marcados pela complexidade das relações sociais que compõem o núcleo das normas de incidência tributária, sugerem que a produção normativa não é suficientemente capaz de acompanhar a velocidade dos acontecimentos na sociedade, sobretudo no campo do direito tributário, cuja tecnicidade constitui uma das suas principais características. A incapacidade natural do direito tributário de contemplar todas as hipóteses ablativas impulsiona, desse modo, a produção de normas jurídicas com elevados graus de generalidade e abstração, almejando incrementar as potencialidades arrecadatórias, o que, ao mesmo tempo, conduz para as incertezas e a litigiosidade.

Malgrado todo o discurso conservador negando a existência da discricionariedade em matérias tributárias, trata-se de uma realidade empírica, decorrente da própria natureza das normas jurídicas. Nesse sentido, Marcelo Caetano (1973) aduz que são raras as ocasiões em que se verifica uma vinculação total dos poderes de que a atuação resulta,³⁷³ sendo mais corrente na vida jurídico-administrativa “confiar-se sempre alguma coisa (quanto mais não seja o momento preciso da prática do acto) ao critério de livre apreciação do órgão”, de maneira a permitir que o agente competente “proceda como entender mais conveniente e oportuno.”³⁷⁴ Estruturalmente, não é demais lembrar, o princípio da legalidade administrativa admite o uso de duas técnicas distintas: a vinculação e a discricionariedade. A primeira corresponde à atividade praticada com fundamento em lei que determina exhaustivamente o conteúdo da

³⁷³ Lúcia Valle Figueiredo (2003, p. 215) coloca em xeque o próprio conceito de ação vinculada: “Verifica-se, portanto, que se encontra em crise, como brilhantemente afirma Satta, o próprio conceito de vinculação. Não há competência totalmente vinculada, ou, por outra, são raríssimas as hipóteses em que a norma predefine inteiramente a única conduta a ser tomada pelo administrador.”

³⁷⁴ “A liberdade de apreciação pode respeitar a certos pressupostos, à conveniência de agir ou de abster-se, ao momento de agir, ao objeto, às formalidades e à forma do acto. Em regra o órgão administrativo tem poderes vinculados quanto a alguns destes aspectos e discricionários quanto a outros. Por isso não pode rigorosamente falar-se em actos discricionários: não há actos discricionários, existem apenas actos praticados no exercício de poderes discricionários cumulativamente com poderes vinculados.” (CAETANO, 1973, p. 85).

atuação administrativa. A segunda, progressivamente potencializada, refere-se às situações em que a legislação garante ao agente administrativo uma margem de liberdade para a concretização do comando normativo.

Odete Medauar (1998, p. 124) esclarece, em paralelo, que a utilização dos conceitos indeterminados³⁷⁵ traduz-se numa técnica de construção normativa, cuja expressão representa fórmulas amplas e corriqueiras, tanto na esfera do direito público quanto do privado, residindo a dificuldade a respeito da interpretação³⁷⁶ “em não se poder identificar a priori todas as situações que se enquadram na fórmula.” Nesse aspecto, recorrendo às lições de Ricardo Lobo Torres (2008, p. 107), é oportuno enquadrar adequadamente a dimensão de existência dos conceitos indeterminados: “Há discricionariedade quando, depois de interpretar os conceitos indeterminados acoplados às cláusulas discricionárias constantes da regra de incidência, a autoridade administrativa age nos limites da decisão equitativa.”

Carlos Lobo (2010, p. 150) sustenta que, assim como os contribuintes têm o dever de pagar os seus impostos, o Estado tem o dever de fazer bons impostos, o que “implica a criação de tipos de tributação relativamente abertos, onde as esferas de certeza se encontram bem definidas: a esfera da inclusão e a esfera de exclusão.” E a dificuldade reside mesmo aí, em “discernir, na zona cinzenta, qual será a área de exclusão e a área de integração.”

A legalidade em matéria tributária, assim como a sua face da tipicidade,³⁷⁷ não representa uma barreira capaz de emparedar a incerteza conceitual e a discricionariedade

³⁷⁵ Segundo a doutrina, os chamados *conceitos jurídicos determinados* “delimitan el ámbito de realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca”, enquanto nos *conceitos indeterminados* “la Ley refiere una esfera de realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual es claro que intenta delimitar un supuesto concreto.” (ENTERRÍA; FERNÁNDEZ, 1981, p. 385).

³⁷⁶ Segundo Bandeira de Mello (1998, p. 21), a imprecisão ou indeterminação reside no próprio conceito, e não na palavra que o rotula: “Se a palavra fosse imprecisa – e não o conceito – bastaria substituí-la por outra ou cunhar uma nova para que desaparecesse a fluidez do que se quis comunicar.”

³⁷⁷ Colhendo a lição de Alberto Xavier (1982, p. 9-13), faz-se necessário separar a *reserva relativa da lei*, no sentido de que “basta que o comportamento da Administração tenha o seu fundamento na lei, podendo esta porém confiar à livre valoração do órgão de aplicação do direito o critério da decisão no caso concreto”, e a *reserva absoluta da lei*, que “exige que a lei contenha não só o fundamento da conduta da Administração, mas também o próprio critério da decisão no caso concreto, pré-determinando rigidamente o conteúdo dos atos por que se exprime”. Xavier destaca, analisando o sistema tributário sob a égide da anterior Constituição do Brasil, que é fácil concluir que o direito positivo brasileiro elaborou o princípio da legalidade da tributação como uma “reserva absoluta de lei formal”, enquanto o princípio geral constante do § 2º do art. 153 se contenta como uma reserva relativa de lei material. E prossegue: “Na verdade, ao invés do que sucede com a generalidade do domínio regido pelo Direito Administrativo, onde é lícito e vasto o campo do regulamento, os tributos apenas podem ser criados por atos dotados de força de lei, sejam leis do Congresso, sejam decretos-leis do Presidente da República. Por outro lado, ao contrário também do que ocorre nesses mesmos domínios, onde a margem de liberdade e indeterminação é ampla, permitindo a delegação regulamentar e o exercício da discricionariedade, os tributos devem ter todos os seus elementos essenciais pré-determinados na lei, como exaustivamente o revela o art. 97 do Código Tributário Nacional. O fato de o princípio da legalidade em matéria tributária se articular como uma reserva de lei formal significa a exigência de *lex*

administrativa, mas, sim, um vetor que governa a atividade da administração pública, mesmo que esse agir admita uma interação com o sujeito passivo.³⁷⁸ Cabe à lei, justamente, prescrever os critérios e limites que conduzirão a atuação do agente público em conjunto com o contribuinte, quando lhe é franqueada a liberdade de atuação pela volatilidade do enunciado.³⁷⁹ Não é preciso afirmar que, caso a lei tributária fosse, por si só, suficiente para a imposição da obrigação tributária, não existiriam tantos conceitos jurídicos vagos que exigem concreção diante da situação fática.³⁸⁰ A negativa dessa realidade pela doutrina doméstica somente tende a hiperbolizar um verdadeiro tabu que, no direito estrangeiro, já tem minguado progressivamente.

Como produto desse cenário, Ferreira Lapatz (2005, p. 230-231) sublinha que, por um lado, resulta evidente que um ordenamento como o tributário, excessivamente minucioso e prolixo, casuístico e obscuro, repleto de regimes ou normas especiais, encomendado unicamente em sua aplicação para os cidadãos, impele o contribuinte e os seus assessores a buscar a aplicação mais favorável da lei, promovendo a aparição das lacunas, contradições e

scripta, com exclusão do costume e do regulamento; e o fato de se configurar como uma reserva absoluta significa a exigência de *lex stricta*, com exclusão das formas de subjetivismo na aplicação da lei consistentes na analogia ou na discricionariedade administrativa”. Sem embargo, aduz que o “caráter do princípio da legalidade em matéria fiscal como reserva absoluta de lei formal – em especial a sua natureza de *lex stricta* – envolve a afirmação de um *princípio da tipicidade* da tributação”, destacando que “se relacionam sistematicamente os princípios da tipicidade e da legalidade. O primeiro não é, ao contrário do que uns já sustentaram, um princípio distinto do segundo, antes é a expressão mesma do princípio da legalidade quando se manifesta na forma de uma reserva absoluta da lei, ou seja, sempre que se encontra construído por estritas considerações de segurança jurídica.”

³⁷⁸ Marcelo Caetano (1973, p. 37) destaca que “a legalidade continua a existir mesmo nos casos da mais ampla discricionariedade na medida em que só existem os poderes discricionários quando conferidos por lei em que pelo menos o fim do seu exercício é pela lei fixado também.”

³⁷⁹ Para Casalta Nabais (2004, p. 378), “O princípio da praticabilidade ainda pode contribuir para a atenuação das exigências da determinabilidade do princípio da legalidade fiscal de um outro modo, constituindo-se em suporte para o legislador utilizar conceitos indeterminados (tipo ou *stricto sensu*) ou conceder mesmo faculdades discricionárias, o que de resto se verifica um pouco por toda a parte e que, entre nós, tem diversas manifestações, seja na modalidade de atribuição da verdadeira discricionariedade, seja na modalidade de utilização de conceitos indeterminados tipo.”

³⁸⁰ A atividade fiscal de concreção normativa, malgrado a negativa quanto à existência de margem discricionária, é desnudada por Saniz de Bujanda (1966, p. 132), ao assinalar que a “vontade da administração é a vontade da lei”: “Normalmente, por tanto, para que la obligación, surgida ya por la realización del presupuesto, se eficaz, y, por tanto, para que el deudor quede constreñido al pago, es necesaria una actividad por parte de la Autoridad tributaria, dirigida al reconocimiento y a la cualificación del presupuesto: precisamente es esa actividad la que ha de poner en movimiento la Autoridad tributaria, en el plano concreto, para hacer eficaz la obligación tributaria ya nacida; actividad que queda comprendida entre las que la doctrina tradicional denomina actividades de “declaración” o de “determinación” (comprobación de la existencia del presupuesto con todos sus elementos, así como de la medida en que aquél existe. Se trata, pues, de una actividad a la que escapa de cualquier tipo de valoración que no tenga carácter meramente técnico, lo que excluye la posibilidad de cualquier discrecionalidad verdadera y propia, tanto en lo que se refiere a la percepción coactiva de la exacción a cargo de sujetos concreto y determinados, como en lo que atañe a la cuantía de aquélla. Puede, en cambio, encontrarse una cierta discrecionalidad en lo que afecta a actuaciones que, como antes se indicó, tienen carácter meramente instrumental respecto a la concreta imposición.”

interpretações díspares, que também podem ser utilizadas pelos contribuintes para lograr alguma economia tributária. Por outro lado, resulta igualmente claro que a utilização exagerada de terminologias ambíguas e imprecisas, bem como de conceitos indeterminados nas normas tributárias, além da utilização exagerada de presunções e ficções que modificam a realidade e a oferta dos meios de prova – por exemplo, as bases estimadas pela administração pública –, que excedem os meios normalmente admitidos pelo resto do ordenamento jurídico, brindam a administração tributária com possibilidades de interpretação e qualificação normativa que a conduzem, com certa frequência – em defesa do seu legítimo interesse de arrecadação – a assumir posições de conflito ao estimar e qualificar, novamente, os fatos já estimados e qualificados pelos próprios sujeitos passivos no desenvolvimento das tarefas de verificação, que acabam sendo intensificadas nos sistemas de autoliquidação, em detrimento, talvez, das tarefas de investigação dos fatos declarados.

A doutrina espanhola vem desenvolvendo estudos acerca do “principio da confianza legítima en materia tributaria”, a partir de um postulado geral de ascendência alemã, que norteia a proteção das expectativas dos cidadãos, derivadas de situações de confiança criadas pelas condutas da administração. No âmbito do direito tributário, o princípio funciona também como um obstáculo ao desvirtuamento da atividade interpretativa da administração tributária (DÍAS RUBIO, 2014, p. 165). Trata-se de garantia que ganha uma importância ainda mais acentuada nos cenários de incerteza jurídica crescente e de massificação dos procedimentos de autolancamento (*autoliquidación*), impingindo ao poder público um comportamento ético diante das questões controvertidas (DÍAS RUBIO, 2014, p. 270).³⁸¹

A respeito da discricionariedade especificamente em matéria tributária, Rosembuj (2000, p. 16), que propôs tese dedicada à admissibilidade da transação tributária, bem esclarece que “a participação do contribuinte, para a melhor consecução do interesse fiscal, obriga a distinguir os interesses envolvidos, para atribuir-lhes o valor correspondente, ponderá-los e, por último, efetuar a comparação que precede à decisão.” Em suma, a presença do particular, amparada pelo direito participativo – todos devem participar no gasto público –, origina a sua própria proteção referente ao interesse objeto do poder administrativo tributário. E remata: “La discrecionalidad (pura o técnica) en supuestos de actos de consenso no será unilateral ejercicio

³⁸¹ O princípio da *proteção da confiança*, derivado lógico do princípio da legalidade, é também destacado por Vasco Branco Guimarães (2013, p. 75): “A lei passa assim a tutelar o *grau* e a *medida da confiança* do governado que participa no processo de feitura da lei através dos seus representantes e espera que exista uma *perenidade e estabilidade* no normativo que lhe permita com *previsibilidade*, programar e gerir a sua vida pessoal e económica sem sobressaltos ou alterações relevantes.”

de autoridad; sino autoridad compartida, consentida, concordada, convenida, pacticia o, al límite, contractual.”³⁸²

Adicionalmente, é relevante destacar que a tradição do direito publicista reconhece a existência de matérias específicas que se colocam alheias ao juízo dos tribunais (o *mérito administrativo*), encontrando-se em situação de insindicabilidade ou irreversibilidade, justamente por reconhecer que onde se encontrem conceitos indeterminados,³⁸³ margens de livre apreciação ou a aplicação da lei que consista de uma atividade de discricionariedade técnica, conceito de contornos nebulosos e definido de uma forma muito ampla, cessam os poderes de cognoscibilidade dos tribunais. Nessa perspectiva, a própria concepção de insindicabilidade por parte do poder judiciário orienta, inequivocamente, nessas hipóteses de indeterminação, pela adoção de um procedimento equitativo, sob pena, inclusive, da imposição *jus interpretativa* arbitrária, sob as vestes desleais de discricionariedade, insuscetível de um contraponto ou de qualquer controle legítimo pelo contribuinte.³⁸⁴ Se, por um lado, todo

³⁸² Tulio Rosembuj ainda (2000, p. 33): “[...] la discrecionalidad unilateral presupone disposición, al amparo del interés público inherente al propio desempeño administrativo y la discrecionalidad compuesta lo hace con referencia al interés fiscal, compartido con el contribuyente. La actividad discrecional, unilateral o bilateral, de contenido autoritativo o consensuado, perfila el poder de disposición del crédito tributario por parte del sujeto activo al cual corresponde efectivamente.”

³⁸³ Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 443) ensina, mesmo entendendo que a discricionariedade é “algo indesejado nos procedimentos administrativos que lidam com tributos”, que: “[...] todos os vocábulos das linguagens de objetos não ideais são vagos e, ao menos potencialmente, ambíguos. Para mais, não creio possa existir comportamento da Administração destituído de apreciação subjetiva.” Noutra obra, diz que “não é exagero referir que o dado valorativo está presente em toda a configuração do jurídico, desde seus aspectos formais (lógicos), como nos planos semântico e pragmático.” E acrescenta: “A norma jurídica somente pode ser compreendida com base no conhecimento do ordenamento do direito. A tarefa de interpretar qualquer unidade do direito positivo é, portanto, uma função da estrutura sistêmica de que faz parte, comparecendo a chamada técnica de interpretação literal como pressuposto para o ingresso no interior do sistema.” (CARVALHO, 2011, p. 174, 204).

³⁸⁴ Recentemente, aliás, a Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (Decreto-lei nº 4657, de 1942) sofreu importante reformulação, atenta às decisões proferidas com base em valores jurídicos abstratos: “Art. 20. Nas esferas administrativa, controladora e judicial, não se decidirá com base em valores jurídicos abstratos sem que sejam consideradas as consequências práticas da decisão. Parágrafo único. A motivação demonstrará a necessidade e a adequação da medida imposta ou da invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, inclusive em face das possíveis alternativas.” “Art. 21. A decisão que, nas esferas administrativa, controladora ou judicial, decretar a invalidação de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa deverá indicar de modo expreso suas consequências jurídicas e administrativas. Parágrafo único. A decisão a que se refere o caput deste artigo deverá, quando for o caso, indicar as condições para que a regularização ocorra de modo proporcional e equânime e sem prejuízo aos interesses gerais, não se podendo impor aos sujeitos atingidos ônus ou perdas que, em função das peculiaridades do caso, sejam anormais ou excessivos.” “Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados. [...]” “Art. 26. Para eliminar irregularidade, incerteza jurídica ou situação contenciosa na aplicação do direito público, inclusive no caso de expedição de licença, a autoridade administrativa poderá, após oitiva do órgão jurídico e, quando for o caso, após realização de consulta pública, e presentes razões de relevante interesse geral, celebrar compromisso com os interessados, observada a legislação aplicável, o qual só produzirá efeitos a partir de sua publicação oficial.”

conceito é finito, existindo nele um núcleo (halo) de certeza positiva e um espaço de certeza negativa, existe, por outro lado, uma zona intermediária, cinzenta, diante da qual o intérprete vai encontrar maior dificuldade.

A decisão concertada, nesse sentido, exaltada pela necessária justificação e pela motivação,³⁸⁵ indispensáveis ao exercício pleno do controle judicial, exsurge também como um ambiente propício para repelir os desvios de finalidade no âmbito da atividade fiscal, em paralelo às inegáveis virtudes refletidas na frenagem da litigiosidade. O questionável controle jurisdicional do mérito administrativo para combater o exercício arbitrário das liberdades administrativa e fiscal, que historicamente tropeçou na discricionariedade, cede espaço ao diálogo como uma alternativa ao próprio controle, legitimado pelo teor substancial do Estado constitucional e democrático.

Seja como for, existe uma margem de aferição subjetiva, em maior ou menor escala, que comporta uma participação elucidativa das partes integrantes da relação fiscal, porque a “única conclusão possível” a respeito da concreção vinculada do comando legal tributário pode dimanar da persecução de processos interpretativos complexos, cuja interlocução entre os interessados é importante, quando não indispensável.

4.1.1.2 Uma pausa: a interpretação do direito tributário

De certo modo, qualquer debate com o propósito de deslindar o conteúdo do *direito* dependerá, essencialmente, da abordagem filosófica assumida pelo seu intérprete.³⁸⁶ Como se reconhece, os elementos das normas jurídico-tributárias podem estar revestidos de conceitos

“Art. 29. Em qualquer órgão ou Poder, a edição de atos normativos por autoridade administrativa, salvo os de mera organização interna, poderá ser precedida de consulta pública para manifestação de interessados, preferencialmente por meio eletrônico, a qual será considerada na decisão.”

“Art. 30. As autoridades públicas devem atuar para aumentar a segurança jurídica na aplicação das normas, inclusive por meio de regulamentos, súmulas administrativas e respostas a consultas.” (BRASIL, 1942).

³⁸⁵ A ideia de motivação, que possui uma íntima relação com os princípios da interdição da arbitrariedade, da segurança jurídica e da igualdade, reafirma a sua fundamentalidade na presença de atos tributários revestidos das seguintes características: “1. Cuando el acto aplica conceptos jurídicos indeterminados; 2. Cuando su contenido es discrecional; 4. Aplica excepciones legales a reglas generales; 4. O se aparta de los informes coincidentes que existan en el expediente.” (GIL CRUZ, 2003, p. 21-23).

³⁸⁶ Miguel Reale (2002, p. 64-65), a partir da teoria da “tridimensionalidade do Direito”, ensina que uma análise em profundidade dos diversos sentidos da palavra Direito demonstra que os seus significados fundamentais correspondem a três aspectos básicos, discerníveis em todo e qualquer momento da vida jurídica: o aspecto *normativo* (o direito como *ordenamento* e a sua respectiva ciência); o aspecto *fático* (o direito como *fato*, ou em sua efetividade social e histórica) e o aspecto *axiológico* (o direito como *valor* de Justiça).

indeterminados ou plurissignificativos, como é próprio da linguagem jurídica,³⁸⁷ exigindo a concretização do direito a partir da sua aplicação interpretativa, amoldada à realidade fática.³⁸⁸ Daí decorre, justamente, a necessidade de uma participação mais efetiva do sujeito passivo na aplicação da legislação tributária, legitimando os mecanismos concertados de gestão e solução dos conflitos em matéria fiscal.

A questão tributária que mais apaixonou os estudiosos do direito fiscal no passado foi exatamente a interpretação das leis tributárias. Alfredo Augusto Becker (2007, p. 117) explica que rios de tinta correram, pró e contra a fazenda pública, diante da ideia de que as leis tributárias deveriam ser interpretadas de um modo diferente do direito em geral e a partir de um método especial, inundando as bibliotecas e afogando advogados e juízes em um remoinho de teorias e sutilezas muito belas e sonoras, no plano filosófico, político, financeiro e retórico, contudo desnudas de densidade jurídica. Modernamente, porém, “chegou-se à conclusão, tão verdadeira quanto simples, que as leis tributárias são regras jurídicas com estrutura lógica e atuação dinâmica idênticas às das demais regras jurídicas.”³⁸⁹

Não sendo a proposta da tese o enfrentamento dos problemas hermenêuticos nas fronteiras do direito tributário, quer-se instigar, no entanto, a discussão que posiciona as dificuldades da interpretação,³⁹⁰ potencializadas na realidade das sociedades contemporâneas, como uma das causas legitimadoras do avanço de métodos não tradicionais de resolução de conflitos tributários. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2000, p. 292), “a interpretação do Direito é uma arte, embora a dimensão artística não elimine os aspectos técnicos e científicos presentes na atividade do intérprete.”

Inspirado na lógica kantiana, Hans Kelsen teorizou que a noção de direito pode ser reduzida objetivamente ao conceito de norma, entendida como um juízo ou uma proposição

³⁸⁷ Não se deve esquecer que os problemas do direito são também problemas de comunicação e de linguagem, potencializados em tempos de relações complexas. A esse respeito, Luis Alberto Warat (1995, p. 38-39) demonstra ser convincente atribuir ao termo *linguagem* um alcance bastante amplo, para nele incluir todos os sistemas e meios de comunicação, independentemente do material que utilizam. A semiótica, que se ocupa do estudo da linguagem e dos signos, enfrenta os desdobramentos de ordem sintática, semântica e pragmática.

³⁸⁸ Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 85 e ss.), aludindo Jêze, debateu a natureza jurídica da obrigação tributária, argumentando que a natureza objetiva é apenas a regulamentação das situações abstratamente previstas na lei como dando origem a obrigações tributárias, ou seja, a definição das hipóteses em que o tributo será devido. Não obstante, desde que uma dessas hipóteses se verifique concretamente em relação a um determinado contribuinte, a situação se individualiza e, de objetiva que era, torna-se subjetiva, isto é, uma vez apuradas, por meio do lançamento, as circunstâncias em que a hipótese prevista em tese na lei se verificou de fato na prática, essa apuração não pode mais ser mudada.

³⁸⁹ Amílcar Falcão (1960, p. 49), no mesmo sentido: “[...] a lei tributária comporta tôda e qualquer espécie de interpretação, contanto que dela resulte, como em qualquer outro ramo do direito, a plena declaração do conteúdo legal.”

³⁹⁰ Para uma abordagem evolutiva das escolas de interpretação jurídica: Reale (2002, p. 277 e ss.).

hipotética do “dever ser”. Conforme proposto na *Teoria Pura do Direito*, para que uma norma jurídica seja considerada válida, deve somente ser formulada pela autoridade competente, instituída juridicamente. Nesse sentido, a norma *jurídica* encerra uma ordem *coativa*, mediante a previsão de uma *sanção*, diferentemente do comando normativo da *moral*, que não está revestido de qualquer carácter coercitivo. Assim, a norma jurídica, no sentido específico de ato intencional dirigido à conduta de outrem, revela-se como “qualquer coisa de diferente do ato de vontade cujo sentido ela constitui.”³⁹¹

A clássica teoria kelseniana³⁹² influenciou grande parcela do pensamento jurídico ocidental, malgrado longe de uma aceitação pacífica, afastando o conteúdo do direito da teoria dos valores. De lá para cá, porém, robusteceu a concepção de que o direito não pode se afastar da concepção de *justiça*, a partir de um posicionamento do ser humano como elemento central do conhecimento jurídico.

A ideia de interpretação literal da lei tributária que escoltou a gênese do direito tributário está superada há tempos, porquanto se reconhece que tal método não é satisfatório para apresentar as soluções para todo o leque de encruzilhadas que revestem a atividade arrecadatória. Amílcar de Araújo Falcão (1960, p. 48-49) explica que “a lei não é uma fórmula abstrata, cujas expressões tenham o dom cabalístico de operar determinados efeitos única e exclusivamente pelo modo como soam.” Contrariamente, “a lei é uma realidade concreta, um comando, uma declaração de vontade, cujo sentido só se penetra pela análise do seu espírito (*mens*) e pela indagação do seu objetivo ou finalidade (*teleologische Auslegungsmethode*).” E remata, com propriedade: “O que a exegese procura proporcionar é a declaração do que está contido numa lei, em toda a sua plenitude.”

Ezio Vanoni (1932, p. 181-188), abordando a natureza e a interpretação das leis tributárias (*natura ed interpretazione delle leggi tributarie*), destacou que não seria possível

³⁹¹ Hans Kelsen (1998, p. 4) propõe uma distinção entre dois tipos de juízos lógicos no plano do sujeito: o juízo ôntico (plano do ser) e o juízo deôntico (plano do dever-ser). O juízo ôntico representa os enunciados descritivos do ser, susceptíveis da demonstração de verdade ou de falsidade; já o juízo deôntico, por sua vez, corresponde ao universo das prescrições normativas, insusceptíveis da atribuição de verdade ou falsidade. Assim, enquanto a norma corresponde a um dever-ser, o ato de vontade de que ela constitui o sentido é um ser.

³⁹² Norberto Bobbio (2001, p. 72-73) definiu o direito como conjunto de normas ou regras de conduta, generalizadas e com o poder de sanção. A norma é uma proposição, ou seja, o “conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade”, independentemente do seu conteúdo. Tercio Sampaio Ferraz Junior (2003, p. 116) atribuiu à conceituação dogmática da norma jurídica, de carácter puramente formalista, o título de *imperativo despsicologizado*, correspondendo ao “comando no qual não se identifica nem o comandante nem o comandado, posto que, de um lado, a figura do legislador ou de quem quer que seja o emissor de normas parece perder sua importância depois de posta a norma e, de outro, os destinatários da norma não se identificam, posto que normas jurídicas são *comandos* genéricos e universais.”

negar à interpretação das leis tributárias a aplicabilidade dos métodos e das regras de interpretação formulados pela lei e pela doutrina para as normas jurídicas em geral. Reconheceu, nesse encaixo, a inadequação da proposição hermenêutica que pretende reviver a vontade do legislador ordinário, para dela extrair a regulamentação de relações novas (método tradicional), como também a impropriedade da corrente interpretativa pautada na livre pesquisa do intérprete e atenta às condições morais, políticas, sociais e econômicas dominantes em um dado ambiente, em um dada época, sob pena de desaparecer a distinção entre o legislador e o intérprete, com a perda do requisito de certeza da norma jurídica. O processo de interpretação da norma tributária, dessa maneira, evidenciaria duas exigências: por um lado, “importa acentuar o alcance da norma como fenômeno histórico o qual se considera esgotado com a fixação da regra de conduta em termos de lei”; por outro lado, “cumpre estudar a evolução, a que está sujeita a norma, sob a influência das necessidades da vida, como membro vivo do organismo vigente que é o sistema jurídico.” (VANONI, 1932, p. 181-188).

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 40), “a norma jurídica é o juízo (ou o pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito.” Entretanto, trilhando essa linha de entendimento, que sustenta ser a norma jurídica produzida por intérpretes, a questão que se coloca é definir a quem se destinam as normas jurídicas; quem é o intérprete autorizado a produzi-las a partir do enunciado.³⁹³ Nessa esteira, o intérprete *criador* de normas jurídicas, aquele que atribui o significado ao texto legal, o faz investido na qualidade de autoridade competente. Dessa forma, toda a atividade que produz alguma norma jurídica não é uma interpretação qualquer, mas, sim, e só, aquela proveniente do *órgão legitimado*. De modo contrário, assumindo a premissa de que todo indivíduo estaria apto para produzir normas jurídicas por meio de interpretação própria, todo o agir seria lícito.

Reconhecer algum espaço de efetiva participação dos cidadãos na tarefa cognitiva de significação da norma jurídica, inclusive da norma tributária, é um imperativo do Estado democrático de direito. A interpretação, como atividade complexa, é a busca, a pesquisa, o estudo, que tem por finalidade o conhecimento do significado de algo, sendo possível perquirir a significação de conceitos e intenções, de fatos e indícios, uma vez que tudo é objeto de interpretação, inclusive o silêncio, desmentindo, aliás, o aforismo “*in claris cessat interpretatio*” (MAXIMILIANO, 2003, p. 8).

³⁹³ Sobre o tema: Machado e Ladeira (2018).

4.1.2 O mito da indisponibilidade

A indisponibilidade do crédito tributário é uma ideia que se propaga a partir da exegese do direito público em geral, alicerçada numa hesitante definição de *indisponibilidade do interesse público*,³⁹⁴ orientando que a administração não pode renunciar aos interesses típicos da coletividade, que devem ser austeramente reverenciados por conta de um dever legal. Trata-se de uma narrativa doutrinária que penetrou com tamanha intensidade no imaginário tributário, que faz parecer impossível pensar em um modelo permissivo do exercício de liberdades na concertação dos elementos do tributo.

O princípio da indisponibilidade do crédito tributário desponta como um reforço do princípio da legalidade, cujo nascimento está atrelado à ideia de Estado Liberal, preocupado com a proteção dos direitos fundamentais, a partir da contenção do poder das autoridades instituídas. Em linhas introdutórias, a administração tributária não pode deixar de perseguir o seu dever legal de exigir o cumprimento da obrigação tributária, tanto a principal quanto a acessória, assim como o cidadão não pode deixar de concorrer para a satisfação de despesas públicas, com base na sua capacidade econômica e respeitados os postulados constitucionais. Essa é a consolidação histórica da indisponibilidade, pouco contrastada no direito brasileiro, fazendo soar uma grande heresia no campo tributário, ainda hoje, a presença de lacunas convencionáveis na formatação do crédito tributário.

Carvalho Filho (2018, p. 89) enfatiza que o princípio da indisponibilidade parte da premissa de que “todos os cuidados exigidos para os bens e interesses públicos trazem benefícios para a própria coletividade”, de modo que esses bens e interesses não pertencem à administração nem aos seus agentes.³⁹⁵ Na esteira desse entendimento tradicional da dogmática administrativista, diversos tributaristas também contribuíram para o enraizamento da noção de indisponibilidade no terreno específico do direito fiscal, malgrado a ausência de um dispositivo

³⁹⁴ Bandeira de Mello (2013, p. 76) anota: “A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público –, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever – na estrita conformidade de que predispuer a *intentio legis*.”

³⁹⁵ Nessa linha, Carvalho Filho (2018, p. 89) acrescenta: “Cabe-lhes apenas geri-los, conservá-los e por eles velar em prol da coletividade, esta sim a verdadeira titular dos interesses públicos. O princípio da indisponibilidade enfatiza tal situação. A administração não tem a livre disposição dos bens e interesses públicos, porque atua em nome de terceiros. Por essa razão é que os bens públicos só podem ser alienados na forma em que a lei dispuser. Da mesma forma, os contratos administrativos reclamam, como regra, que se realize licitação para encontrar quem possa executar obras e serviços de modo mais vantajoso para a Administração. O princípio parte, afinal, da premissa de que todos os cuidados exigidos para os bens e interesses públicos trazem benefícios para a própria coletividade.”

expressamente previsto no ordenamento jurídico brasileiro³⁹⁶ sobre o assunto.³⁹⁷ Em realidade, a dogmática da indisponibilidade do crédito tributário decorre de um forte aparato normativo indutor da “supremacia do interesse público”, somado aos preceitos da legislação fiscal, solenemente reveladores de regras de garantia do crédito tributário, que contribuíram para a formação do pensamento jurídico tributário brasileiro.

Diversos tributaristas trataram o tema da indisponibilidade no Brasil, sob diferentes roupagens, geralmente com uma abordagem bastante conservadora. Para Luciano Amaro (2010, p. 46), a autoridade tributária não pode dispor sobre o conteúdo da obrigação tributária, pois “ela não é *titular*, é *mera administradora* da coisa pública.” A questão tem a ver, pois, “com a *indisponibilidade* do tributo, cuja arrecadação é dever da autoridade, que não pode dispensá-lo, exceto em razão de causa legal.” De acordo com Misabel Derzi (2008, p. 359), “o agente da Administração fazendária, que fiscaliza e apura os créditos tributários, está sujeito ao princípio da *indisponibilidade dos bens públicos* e deverá atuar aplicando a lei – que disciplina o tributo – ao caso concreto, *sem margem de discricionariedade*.” Conforme o escólio de José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 325), os procedimentos minuciosos e pormenorizados do Código Tributário Nacional “demonstram o rigor no trato do crédito tributário, oferecendo farto instrumental para que o Fisco não descure e nem disponha de interesse públicos.” Por sua vez, Regina Helena Costa (2009, p. 59-60) destaca que a supremacia do interesse público sobre o particular, implícito no ordenamento jurídico, inspira o princípio da indisponibilidade do interesse público, que “impõe-se ao legislador e ao administrador, especialmente no trato de institutos cuja aplicação resulta no manejo do crédito tributário, tais como a isenção, a compensação, a transação, a remissão e a anistia.”

³⁹⁶ Não obstante, dispõe o §6º do art. 150 da Constituição de 1988, que “[...] §6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.” (BRASIL, 1988).

Por sua vez, o Código Tributário Nacional prevê: “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.” (BRASIL, 1966).

³⁹⁷ A título de exemplo, o direito de Portugal enuncia de maneira explícita a indisponibilidade do crédito tributário, em diferentes disposições da Lei Geral Tributária: “Artigo 3.º Objecto da relação jurídica tributária. [...] 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”; “Artigo 36.º Regras gerais. [...] 2 - Os elementos essenciais da relação jurídica tributária não podem ser alterados por vontade das partes”; “Artigo 37.º Contratos fiscais. [...] 2 - A lei pode prever que outros contratos sejam celebrados entre a Administração e o contribuinte, sempre com respeito pelos princípios da legalidade, da igualdade, da boa fé e da indisponibilidade do crédito tributário.” (PORTUGAL, 1998).

A nova processualidade defendida por Ricardo Lobo Torres (2008, p. 107), porém, repele a tese de superioridade do interesse público, de modo a fracionar o interesse *da fazenda pública* e o interesse *propriamente público*. O interesse fiscal, sob a ótica do processo tributário equitativo, somente pode ser “o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva.” Hugo de Brito Machado (2008) acrescenta que é preciso compreender que o tributo, como os bens públicos em geral, constitui um patrimônio do Estado, sendo “indisponível na atividade administrativa, no sentido de que na prática ordinária dos atos administrativos a autoridade dele não dispõe”; mas é disponível para o Estado, contudo, “no sentido de que este, titular do patrimônio, dele pode normalmente dispor, desde que atuando pelos meios adequados para a proteção do interesse público, vale dizer, atuando pela via legislativa, e para a realização de fins públicos.”³⁹⁸

É possível reconhecer a existência de duas ideias diferentes que são costumeiramente associadas à noção de (in)disponibilidade. Na primeira delas, encontra-se atrelada à impossibilidade de renúncia dos direitos, compondo uma regra universal aplicável à administração. A indisponibilidade, nesses casos, estaria conectada ao próprio *direito material*. Numa segunda acepção, a indisponibilidade traduziria a impossibilidade de reconhecer a procedência de posições alheias aos interesses da administração, não representando uma regra absoluta aplicável ao poder público. Nessa última hipótese, a indisponibilidade encontraria uma afinidade com a pretensão da tutela jurisdicional e os mecanismos adequados de solução de conflitos, com a submissão da causa (ou não) ao poder judiciário.

De todo modo, parece não fazer qualquer sentido obstar o exercício de atividades tributárias concertadas sob o pretexto de legitimar uma disponibilidade indevida do interesse público, em especial quando empreendidas nos termos e limites traçados pela lei,³⁹⁹ haja vista que a própria legislação se mostra permissiva e condescendente com o emprego de expedientes ainda mais agressivos e espinhosos ao interesse arrecadatário, admitindo, por exemplo, a remissão e a anistia, além de isenções e parcelamentos.

³⁹⁸ E prossegue: “Em algumas situações é mais conveniente para o interesse público transigir e extinguir o litígio, do que levar este até a última instância, com a possibilidade de restar a Fazenda Pública afinal vencida. Daí a possibilidade de transação. Em casos estabelecidos na lei, naturalmente, e realizada pela autoridade à qual a lei atribui especial competência para esse fim.” (MACHADO, 2008, p. 115).

³⁹⁹ Eros Roberto Grau (2002, p. 147-148) destaca que “a medida do interesse público é a legalidade”: “A Administração, para a realização do interesse público, pratica atos, da mais variada ordem, dispondo de determinados direitos patrimoniais, ainda que não possa fazê-lo em relação a outros deles. Por exemplo, não pode dispor dos direitos patrimoniais que detém sobre os bens públicos de uso comum. Mas é certo que inúmeras vezes deve dispor de direitos patrimoniais, sem que com isso esteja a dispor do interesse público, porque a realização deste último é alcançada mediante a disposição daqueles.”

A respeito do tema, Bandeira de Mello (2013, p. 43-44) explica que existe uma impressão equivocada e antiética, quando menos difusa, fluida, mas nem por isso menos efetiva, de que o direito administrativo é um direito concebido em favor do *poder*, a fim de que ele possa vergar os administrados. Essa compreensão tem sido reforçada por formulações doutrinárias que arrolam os *poderes da administração* (regulamentar, normativo, hierárquico, discricionário), contribuindo decisivamente para a percepção do direito administrativo como um conjunto de normas aglutinadoras dos “poderes desfrutáveis” pelo Estado. Aludindo à doutrina estrangeira, Bandeira de Mello (2013, p. 57) observa que o direito administrativo se edifica sobre o binômio “prerrogativa da Administração – direitos dos administrados”, revelando-se, a partir disso, com uma feição mais autoritária ou um caráter mais obsequioso aos valores democráticos. E encerra: “São os elementos deste binômio que, ao nosso ver, se encontram expressados, respectivamente, no que denominamos ‘supremacia do interesse público’ e ‘indisponibilidade dos interesses públicos pela Administração’.”

O tema da disponibilidade na relação do tributo é tratado de maneira bastante explícita por João R. Catarino (2009), reconhecendo que o regime jurídico das obrigações tributárias, adstrito à existência de normas de tipificação das situações de incidência e de sujeição, a partir do exercício do poder de soberania do Estado, comporta fases diferenciadas no tempo e na natureza, relativamente aos deveres de prestar e ao correspondente direito de receber. Catarino (2009, p. 415) sustenta que, até a declaração vinculativa da obrigação tributária, não pode a administração, ou quem quer que proceda à aplicação da lei, afetar prejudicialmente os pressupostos da distribuição dos encargos fiscais estabelecidos na lei tributária, seja com relação aos fatos, seja a respeito da ordem temporal da realização dos atos declarativos da vinculação definitiva. Por outro lado, não é diferente o posicionamento no tocante à relação tributária e ao correspondente direito do Estado depois do ato de aplicação da lei aos fatos e à declaração do direito com efeito definitivo e executório, não podendo o aplicador da lei afetar os pressupostos da lei tributária sobre a incidência em termos prejudiciais.

Sob a perspectiva do sistema jurídico português, Catarino (2009, p. 424-425) diz também que parece vigorar um estruturante princípio de indisponibilidade em matéria tributária, com exceção dos casos previstos em lei. E finaliza com uma ressalva importante: “O que não poderá, em obediência aos princípios enformadores da relação de tributo, supra referenciados, é autorizar a lei, em base discricionária, a administração a praticar actos de disposição, total ou parcial, do crédito de imposto, tais como o perdão ou a renúncia cobrança.”

A superação (ressignificação) das sinuosas fronteiras da indisponibilidade tem sido frequentemente apontada como um dos caminhos necessários para o progresso das técnicas

alternativas de resolução de conflitos em matéria tributária. Bilbao Estrada (2006, p. 178-186) defende, não obstante, a necessidade de estabelecer uma divisa importante: a indisponibilidade “do crédito tributário” e aquela “dos poderes administrativos” (das potestades administrativas). Nesse sentido, sustenta que o postulado da indisponibilidade do crédito tributário não representa uma regra absoluta, encontrando-se amparada no ordenamento a possibilidade de sua derrogação por outros interesses específicos, como a justiça tributária e a capacidade econômica, capazes de justificar a *disponibilidadade dos intereses*, justamente com o objetivo de evitar consequências lesivas em razão da aplicação dogmáticamente rígida do direito.⁴⁰⁰ Bilbao Estrada (2006) diz, ainda, que a noção tradicional de indisponibilidade das *potestades administrativas* conduziu a uma cultura jurídica inflexível, em que os objetos públicos são insuscetíveis de contratação, desaguando em intransmissibilidade, inalienabilidade, imprescritibilidade e irrenunciabilidade.⁴⁰¹

Em Portugal, o enfrentamento da problemática associada à indisponibilidade do crédito público permeou os debates sobre a instituição da *arbitragem* em matéria tributária. Desde as primeiras discussões a respeito da questão, percebeu-se um especial interesse dos juristas em contornar cientificamente o problema, lançando luzes a uma inquietação que está atualmente superada.⁴⁰² Diogo Leite de Campos (2010, p. 40) diz que falar em direitos indisponíveis como um óbice para a arbitragem tributária, nos dias de hoje, seria totalmente anacrônico. Se os tribunais de Estado estão a julgar sobre direitos indisponíveis a todo

⁴⁰⁰ Nessa linha, Bilbao Estrada (2006, p. 180) acrescenta que “[...] lo que realmente se vedaría es que la Administración cuando interviene en la aplicación de los tributos – con la consiguiente ausencia de titularidad – disponga del crédito tributario n ausencia de autorización normativa.”

⁴⁰¹ Não obstante, mesmo implicando uma situação de supremacia ou de superioridade, as prerrogativas da administração são concebidas como uma função-poder, dado o seu exercício em outro interesse que não o do titular, sendo dirigidas em direção à satisfação do interesse público. Como corolário, o titular pode exercê-las ou não, mas não pode transferi-las, tampouco modificá-las, porquanto é uma atribuição exclusiva da lei. Em suma, “si su actuación consensuada satisface el interés público que justifica la atribución de dicha potestad a la Administración y respeta el ordenamiento no se produciría vulneración alguna.” (BILBAO ESTRADA, 2006, p. 181-186).

⁴⁰² O clássico entendimento sobre o princípio da indisponibilidade, bem como a sua interação com os meios adequados de resolução de litígios, pode ser resumido no escólio de Joaquim Freitas da Rocha (2014, p. 432): “Outra das objeções à aceitação das ideias acima referidas – desestadualização e desjurisdicionalização – advém dos sectores de pensamento que continuam a defender o carácter absoluto de dois princípios constitucionais clássicos me matéria tributária: o princípio da legalidade e o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Até se pode afirmar que a absolutização destes princípios os materializa em duas metanarrativas típicas do pensamento tributário moderno: (i) os elementos essenciais da relação jurídica tributária só podem ser disciplinados por lei e (ii) o credor tributário não pode conforme por actos de vontade – seja em termos modificativos, seja em termos extintivos – o objeto da obrigação tributária, afirmando-se esta, por conseguinte, como uma obrigação exclusivamente *ex lege*. Sendo assim, pouco ou nenhum espaço resta para conceber a resolução de litígios mediante a introdução de factores de pactuação ou de ponderação, na medida em que tal resolução apenas poderia advir dos dados fornecidos pelo próprio legislador, tudo se resumindo a uma questão de boa ou má aplicação da lei.”

momento, então por que os tribunais arbitrais estariam impedidos? Afinal, “não estão a dispor dos direitos, pelo contrário, estão a reconhecer os direitos: ‘o seu, a seu dono’.”

Filipe Romão (2010, p. 47) sustentara, com propriedade, que a indisponibilidade do crédito tributário não é um verdadeiro obstáculo à introdução da arbitragem em direito fiscal, “mas apenas e simplesmente um impedimento à aplicação da arbitragem por recurso à equidade.” É também o escólio de Eduardo Paz Ferreira (2010, p. 23), ao ponderar que, admitindo-se a possibilidade de julgamento segundo a equidade, então haveria a pertinência de levantar a questão da disponibilidade dos créditos tributários, o que não se aplica quando o julgamento é orientado de acordo com critérios estritamente previstos na norma, sob o manto do princípio da legalidade.⁴⁰³

José Casalta Nabais (2004) rejeita o caráter absoluto do princípio da indisponibilidade do crédito tributário, pela simples concepção de permissibilidade que é revelada pela renúncia à cobrança ou por qualquer outra modalidade de disposição legalmente admitida do crédito tributário, sendo, pois, “um mero princípio geral que o legislador pode afastar”, inclusive autorizando a administração pública, designadamente, a lançar mão dos recursos, podendo “permitir o pagamento da dívida fiscal em prestações, e a fixar o seu número, a dilatar o prazo de pagamento, ou mesmo a renúncia a cobrança dos créditos tributários, concedendo perdões fiscais, conquanto que uma tal disponibilidade tenha um fundamento que constitucionalmente não mereça censura.” (NABAIS, 2004, p. 366-367).

A experiência do direito comparado,⁴⁰⁴ em especial do direito fiscal português, tem bastante a contribuir para o avanço da questão em solo brasileiro.⁴⁰⁵ É curioso notar, não obstante, que o direito luso possui preceito legal expresso sobre a indisponibilidade do crédito

⁴⁰³ Ainda, Francisco Nicolau Domingos (2018a, p. 335-346) acrescenta: “Em suma, com a resolução da controvérsia, o Estado não está a dispor do crédito tributário, mas a encarregar os ‘cidadãos’ da resolução, com igual responsabilidade em produzir uma decisão final, de acordo com os cânones normativos do nosso sistema tributário, ou seja, com a mesma obrigação que qualquer juiz tem em administrar a Justiça.”

⁴⁰⁴ Perfilhando um paralelo entre a indisponibilidade da obrigação fiscal e os acordos tributários, a doutrina espanhola destaca um movimento jurídico em sentido oposto à celebração dos pactos e dos convênios entre particulares, desde a Lei Geral Tributária de 1963, com vistas a alterar a obrigação tributária. Nessa linha, a possibilidade de modificar o nascimento da obrigação fiscal, bem como a alteração ou a supressão dos elementos próprios do tributo, mediante acordo *entre os sujeitos da parte passiva da relação*, seria hipótese completamente nula, na medida em que apenas ao poder legislativo é facultado criar, modificar ou extinguir os direitos e deveres. Sem embargo, enfatiza Eva Maria Gil Cruz (2009, p. 140), mesmo diante de tais disposições normativas explícitas na contramão dos ajustes privados oponíveis ao Fisco, e sem olvidar a reafirmação ressignificada da indisponibilidade, os acordos ou pactos celebrados entre sujeitos passivos da obrigação tributária e a Fisco quedaram materializados como técnicas convencionais de solução de conflitos, impulsionados sobremaneira por uma realidade fiscal irrefreável, notadamente, no direito espanhol, com o instituto das “*actas con acuerdo*”.

⁴⁰⁵ Também no âmbito do direito tributário espanhol a doutrina especializada tem sustentado que “a disponibilidade da matéria tributária é compatível com o princípio da legalidade.” (VICENTE-ARCHE COLOMA, 2005, p. 48).

tributário, preconizado no art. 30º, nº 2, da Lei Geral Tributária, que estabelece “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.”⁴⁰⁶ Em anotação ao aludido comando normativo, a doutrina enfatiza, em face do princípio da legalidade tributária, que “a renúncia total ou parcial dos créditos tributários referentes a impostos, tendo a ver com a incidência dos mesmos, terá de ser prevista em Assembleia da República ou decreto-lei aprovado ao abrigo de autorização legislativa.” Além disso, em sintonia com o regime legal de irrenunciabilidade,⁴⁰⁷ a lei processual tributária⁴⁰⁸ dispõe que “o processo de execução fiscal só se extingue pelas formas legalmente previstas, o que afasta a possibilidade de desistência do exequente sem suporte em diploma legislativo.” (CAMPOS; RODRIGUES; SOUSA, 2012, p. 273). Nada disso, cabe reforçar, impediu o desenvolvimento dos métodos alternativos de solução de conflitos fiscais em Portugal.

No Brasil, o Código Tributário Nacional tangencia solenemente a questão da indisponibilidade, malgrado a disciplina sobre o crédito tributário autorize a concluir pela permissibilidade de implementação dos mecanismos de resolução consensuada de litígios, *na forma da lei*, a teor do art. 141, ao dispor que “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

⁴⁰⁶ “Artigo 30.º Objecto da relação jurídica tributária.

1 – Integram a relação jurídica tributária:

- a) O crédito e a dívida tributários;
- b) O direito a prestações acessórias de qualquer natureza e o correspondente dever ou sujeição;
- c) O direito à dedução, reembolso ou restituição do imposto;
- d) O direito a juros compensatórios;
- e) O direito a juros indemnizatórios.

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.

3 – O disposto no número anterior prevalece sobre qualquer legislação especial.” (PORTUGAL, 1988).

⁴⁰⁷ Lobo Torres (2011, p. 195) destaca que a utilização do termo “renúncia de receita” já entrou na linguagem americana, nas últimas décadas, como um equivalente de “gasto público”, o que sugere encarar legalmente as renúncias como despesas.

⁴⁰⁸ “Artigo 176º Extinção do processo.

1 – O processo de execução fiscal extingue-se:

- a) Por pagamento da quantia exequenda e do acrescido;
- b) Por anulação da dívida ou do processo;
- c) Por qualquer outra forma prevista na lei.

2 – Nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se também:

- a) Por morte do infractor;
- b) Por amnistia da contra-ordenação;
- c) Pela prescrição das coimas e sanções acessórias;
- d) Pela anulação da decisão condenatória em processo de revisão.

3 – O disposto na alínea a) do n.º 1 não prejudica o controlo jurisdicional da atividade do órgão de execução fiscal, nos termos legais, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide.” (PORTUGAL, 1999).

funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”. Ao mesmo tempo, existe uma previsão explícita de via consensual na legislação que trata das normas gerais de direito tributário, de natureza tipicamente privada, voltada à extinção do crédito, preconizada no art. 156, III: “Extinguem o crédito tributário: [...]; III – a transação.” (BRASIL, 1966).

Somando-se a tudo, deve-se não perder de vista o inafastável aspecto pragmático da questão enfrentada, propulsor dos avanços teórico-normativos no direito alternativo do velho mundo. Francisco Nicolau Domingos (2014) sublinha que a edificação do regime jurídico da arbitragem tributária em Portugal somente conquistou um espaço destacado no cenário jus político a partir, sobretudo, da defesa de alguns argumentos empíricos irrefutáveis, como a celeridade, a natureza altamente especializada dos membros de tribunais arbitrais, além da flexibilidade do processo arbitral.

A intransigência na defesa instintiva da indisponibilidade do crédito tributário como uma fórmula cerceadora do avanço das técnicas concertadas de solução de conflitos repousa na concepção de que a autoridade fazendária não pode abrir mão de interesses que não lhe pertencem particularmente. Não obstante, termina por esvanecer completamente o sentido e a lógica dessa afirmação quando o agente público, atuando em nome de todos (coletividade), conduz-se pelo comando autorizativo e criterioso de norma jurídica do direito posto.

Indiferentemente a todos esses apontamentos, os domínios cognitivos acerca da indisponibilidade do crédito tributário, como consectário da legalidade, são ainda o principal entrave que deve ser superado no cenário jurídico brasileiro para o avanço das técnicas de resolução dos conflitos tributários, na esteira das frutíferas trajetórias desbravadas pelos ordenamentos vizinhos, que já superaram e têm avançado bastante na questão.

A margem de concertação no âmbito da atividade tributária reside justamente nos espaços legais autorizativos de uma aplicação não impositiva da norma, quando remanescem níveis de vagueza e de incerteza insuperáveis pela atuação puramente técnica e objetiva por parte da administração tributária. Não é possível manter o direito tributário alienado da realidade contemporânea, que revela recintos de insegurança e deficiências na aplicação da norma jurídica, nutrindo conjecturas indutoras de conflitualidade, o que faz emergir com grande virtude as propostas de atuação volitiva partilhada.

4.1.3 A igualdade e os seus corolários

O princípio da igualdade concebe, talvez, o mais importante desígnio dos textos constitucionais contemporâneos, assentado no “centro medular do Estado social e de todos os

direitos de sua ordem jurídica”, compondo o “eixo ao redor do qual gira toda a concepção estrutural do Estado democrático contemporâneo.” (BONAVIDES, 2010, p. 376).⁴⁰⁹ Victor Uckmar (1976, p. 53) acrescenta que um dos imperativos categóricos estatuído em todas as Constituições é a igualdade de direitos e deveres dos cidadãos.

Os contornos abstratos do princípio da igualdade, com forte densidade axiológica,⁴¹⁰ remetem inescapavelmente à célebre passagem de Rui Barbosa (1999, p. 26), cunhando a famosa máxima: “A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem.”

A Constituição do Brasil de 1988 consagra o postulado da igualdade em diversas das suas disposições, alçando-o ao patamar de um verdadeiro axioma condutor da expressão constitucional completa. Preconiza, genericamente, no *caput* do seu art. 5º, que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, prevendo, paralelamente, no inciso I, que “homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações.” Proclama, também, de forma explícita, no seu art. 37, a impessoalidade como um dos princípios fundamentais da administração pública, reafirmando sucessivamente a indeclinável isonomia no tratamento endereçado ao cidadão. Ainda, em seu art. 150, inciso II, exalta o princípio da igualdade em matéria fiscal, anunciando que é vedado aos entes federativos instituírem um tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. (BRASIL, 1988).⁴¹¹

Sabidamente, não é fácil delimitar os contornos lindeiros do princípio da igualdade e conferir o sentido fidedigno que lhe propõe o enunciado constitucional, transitando a doutrina desde conceitos rudimentares de igualdade simples e formal, até proposições mais elaboradas de igualdade complexa (WALZER, 2001, p. 30 e ss.). Canotilho (1993, p. 563) aduz que o

⁴⁰⁹ Paulo Bonavides (2010, p. 377) explica que os direitos sociais fundamentais, antes de elevar-se à posição de preeminência contemporânea, graças ao princípio da igualdade, pertenciam à esfera dos direitos que o Estado “concede”, mas não “garante”.

⁴¹⁰ “Entre igualdade e justiça o relacionamento é íntimo e profundo. Mas não se confundem. A igualdade, como princípio vazio, é medida de justiça; esta se torna impensável sem a igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende a justiça, eis que penetra também em outros valores e pode estar presente na própria injustiça. Não se explica circularmente a igualdade pela justiça, nem vice-versa. O conceito de igualdade fiscal, vazio que é, recebe o seu conteúdo dos princípios constitucionais vinculados à idéia de justiça. Por outro lado, a justiça fiscal se obtém pelo desigual tratamento dos desiguais, como sempre afirmou a doutrina liberal, o que faz com que algum grau de desigualdade e de injustiça exista sempre na tributação.” (TORRES, 2005, p. 349-350).

⁴¹¹ Segundo Carrazza (2010, p. 133), o princípio da igualdade afina-se com o postulado republicano, pois constitui corolário natural do princípio da isonomia, realizando a verdadeira justiça fiscal.

enunciado semântico da igualdade é capaz de condensar uma grande riqueza de conteúdo, cujas implicações são identificadas tanto na aplicação do direito quanto na criação⁴¹² do direito.

A clássica doutrina fiscalista costuma tratar da igualdade (ou isonomia) sob duas acepções distintas. José Souto Maior Borges (1980) assinala que o aspecto *formal* da isonomia consiste “em impedir o desigual tratamento de pessoas, sob os mesmos pressupostos de fato (desigualdade jurídica formal).” Por outro lado, sob o viés *material*, “o princípio da isonomia exclui qualquer transgressão a direito líquido e certo, como uma aplicação manifestamente antijurídica da lei e, especialmente, uma interpretação inconciliável com o único sentido possível da lei, ou adotada por mero fiscalismo (desigualdade jurídica material ou verdadeiro arbítrio).” (BORGES, 1980, p. 38).⁴¹³

No aspecto tributário, mais restritivamente, o princípio da igualdade tem a sua gênese atada, numa perspectiva inicial, com a ideia ampla de generalidade,⁴¹⁴ enquanto, noutro sentido, vincula-se à concepção de capacidade contributiva, aferida mediante a sujeição concreta dos cidadãos à lei tributária em plano abstrato.⁴¹⁵ Significa dizer, de acordo com os ensinamentos de Casalta Nabais (1994, p. 268-269), que o postulado da igualdade, objetivando a realização do Estado de direito material, desdobra-se em dois aspectos essenciais: a *generalidade*, implicando o atingimento da tributação a todos os cidadãos, sem qualquer distinção vedada constitucionalmente, e a *uniformidade*, significando que a repartição dos impostos pelos

⁴¹² O viés político de qualquer sistema fiscal é tratado por José V. Sevilla Segura (2004, p. 144): “Todo sistema fiscal acepta la introducción de algunas discriminaciones. Históricamente los sistemas fiscales han aceptado discriminar las rentas por su origen tratando de gravar con mayor intensidad las rentas provenientes del capital que aquellas otras que provienen del trabajo. También suelen discriminarse las rentas por su tamaño, gravando con mayor intensidad las rentas más elevadas y, en muchos sistemas, se discrimina también por el destino dado a las rentas, gravando con mayor intensidad aquellas que se consumen frente a las ahorradas. Son discriminaciones que se justifican por su contribución a la equidad – las dos primeras, por ejemplo – o a la eficacia – la tercera – y que cuenta con argumentos sólidos para su defensa.”

⁴¹³ Perfilhando entendimento convergente, Casalta Nabais (1994, p. 266-267) ensina que “o princípio da igualdade é um princípio estruturante do nosso sistema constitucional global, considerado mesmo como um princípio jurídico fundamental, que não exprime apenas uma igualdade *formal* – uma igualdade *perante a lei* que obriga os *servos* da lei (*maxime* a Administração e a jurisdição) mas não *senhor* da lei (o legislador) –, mas também e sobretudo uma igualdade *material* – uma igualdade *da lei* que obriga o legislador, por um lado, em termos negativos a não fazer distinções ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional (ou seja, não tratar desigualmente o que é igual, nem igualmente o que é desigual = igualdade *na lei*), e, por outro lado, em termos positivos a fazer discriminações positivas para assim compensar as desigualdades fácticas (igualdade *pela lei*).” No mesmo sentido: Nabais (2004, p. 435).

⁴¹⁴ Sobre a generalidade, Souto Maior Borges (1980, p. 39) destaca que, no sistema tributário nacional, “é de carácter geral a obrigação do pagamento de tributo (princípio de generalidade da tributação).”

⁴¹⁵ No direito espanhol, por exemplo, os princípios da igualdade, progressividade e generalidade constituem explicitamente o núcleo rígido que inspira o sistema tributário justo, conforme estabelece o art. 31.1 da Constituição Espanhola de 1978: “Todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com a sua capacidade económica mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios de igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá carácter confiscatório.” (ESPANHA, 1978).

cidadãos deve-se orientar pelos mesmos critérios, idênticos para todos, com o necessário prestígio da capacidade contributiva ostentada por cada indivíduo.

Victor Uckmar (1976, p. 54) destaca, também, que a igualdade perante os gravames tributário pode ser entendida num sentido jurídico e num outro econômico. Primeiramente, “como paridade de posição, com exclusão de qualquer privilégio de classe, religião e raça, de modo que os contribuintes, que se encontrem em idênticas situações, sejam submetidos a idêntico regime fiscal.” Por outro lado, “como dever de contribuir aos encargos públicos em igual medida, entendida em termos de sacrifício, isto é, em relação à capacidade contributiva dos indivíduos.”

O grande e maior desafio que orbita o princípio da igualdade reside, provavelmente, na escolha e na justificação dos critérios de discriminação legítima, já que, em si mesmo, o princípio não oferece uma resposta acabada, por sua natureza paradoxal: o princípio da igualdade não oferece, por si só, um critério distintivo para aplicar na repartição dos encargos tributários, mas também não permite, tampouco, que se escolha todo e qualquer critério distintivo. Diante desse panorama, Sergio Vasquez (2008, p. 35) diz que o tema da igualdade tributária “não constitui mais do que uma particularização, resumindo-se na exigência de que o legislador, também quando confrontado com o problema da repartição dos encargos tributários, trate de modo igual o que é igual e de modo diferente o que é diferente.” É certo, contudo, “que em toda a particularização se encontram particularidades.”⁴¹⁶

Em análise perfunctória, os métodos adequados de resolução de conflitos tributários poderiam supor um absoluto desprezo, e até mesmo uma violação do princípio de igualdade, especialmente se a sua utilização não é indistintamente assegurada pela integralidade dos interessados, de forma objetiva, com publicidade e transparência. Contudo, diante de uma avaliação mais atenta, verifica-se que o propósito das vias não tradicionais de pacificação dos conflitos é justamente viabilizar a concretização mais perfeita da norma jurídico-tributária, prestigiando, em derradeira e definitiva análise, o próprio princípio da capacidade contributiva.

Cumprir não olvidar, como bem advertiu Geraldo Ataliba (2007, p. 15), o cunho sistemático do ordenamento jurídico, sob pena de reconhecer que a sua expressão mais evidente – as normas jurídicas – formam só um amontoado caótico, sem nexos e nem harmonia, em que

⁴¹⁶ Em arremate, Sergio Vasquez (2008, p. 43) acrescenta: “Na interpretação do princípio da igualdade podemos, assim, guiar-nos a partir de duas posições-limite: uma posição de abertura integral, segundo a qual o princípio da igualdade permite ao legislador a escolha de *qualquer* critério distintivo, sendo indiferente a sua injustiça ou inadequação face à situação em jogo; e uma posição de vinculação absoluta, o entendimento de que o princípio da igualdade impõem sempre ao legislador a escolha do critério distintivo *mais justo ou adequado* em face da situação em jogo, qualquer que ele seja em concreto.”

cada preceito ou instituto pode ser arbitrária e aleatoriamente entendido e aplicado, de forma grosseira e indiferentemente a todos os valores jurídicos básicos resultantes da decisão referendada pelo povo. Nesse sentido, a igualdade tributária tem a sua hermenêutica integrada a outros princípios constitucionais, como a capacidade contributiva, a progressividade, o mínimo existencial, a seletividade.

O próprio sistema tributário, visando à promoção da justiça, exige uma mitigação da igualdade formal na concepção e aplicação normativa.⁴¹⁷ A igualdade de hoje, aliás, como bem destaca Carlos Lobo (2010, p. 149), que não é apenas formal, “assenta-se antes numa óptica de materialidade que obriga a que situações desiguais sejam tratadas de forma desigual.” E acrescenta: “O que é que isto origina? Origina, obviamente, algo que alguns tomam como um aspecto negativo do sistema fiscal, que é a sua complexidade crescente.”

Paulo Bonavides (2010) ensina, em paralelo, que o Estado social é um Estado produtor de *igualdade fática*, destacando que, onde se quiser produzir uma igualdade fática, haverá que se admitir inevitavelmente a correspondente *desigualdade jurídica*.⁴¹⁸ Lembre-se, a propósito, da hipótese rawlsiana acerca da desigualdade tolerável, admitindo-se a ruptura da igualdade quando a desigualdade foi mais vantajosa ao conjunto dos menos favorecidos, de modo a inexistir injustiça no fato de alguns conseguirem benefícios maiores que outros, desde que o contexto melhore a situação das pessoas mais prejudicadas.

Saldanha Sanchez (2007, p. 211) destaca, ainda, que a garantia da igualdade fiscal concretiza-se por meio do *cumprimento generalizado da lei*, não significando que a lei deva garantir, em sua aplicação, um resultado idêntico para todos e a cada um dos destinatários: “significa antes que a diferenciação dos resultados deve corresponder à efectiva diferença existente entre os destinatários.” É nesse sentido, justamente, que a igualdade tributária exige a construção de princípios específicos, sobrepujando a ideia de igualdade meramente formal.

Retornando à problemática dos instrumentos de pacificação tributária, González-Cuellar Serrano (1998, p. 141) ilustra, sob esse viés específico, que a utilização da transação tributária não implica necessariamente um tratamento desigual entre os cidadãos, em especial na perspectiva de contribuição para o sustento da carga tributária com fundamento na

⁴¹⁷ Para Aliomar Baleeiro (1985, p. 203), “não serão toleráveis discriminações nem isenções que não correspondam a critérios razoáveis e compatíveis com o sistema da Constituição.”

⁴¹⁸ Para Bonavides (2010, p. 378), “O problema fundamental que envolve toda a interpretação do princípio geral da igualdade, conforme ele se apresenta hoje, consiste – ponderam alguns juristas sociólogos da Alemanha – em determinar se tal princípio representa ou não uma obrigação para o Estado de criar na sociedade a igualdade fática. Não obstante as dificuldades que embaraçam a isonomia assim concebida, é nesse rumo que caminha a jurisprudência das Cortes Constitucionais da Europa, nomeadamente a de Karlsruhe na Alemanha.”

capacidade econômica de cada contribuinte. Dessa maneira, a decisão concreta de transigir com determinados contribuintes, mas não com outros, consagraria precisamente a discriminação legítima: a “desigualdade na aplicação da lei”, compatível com o sistema tributário nacional, sob a chancela do princípio da isonomia.⁴¹⁹

Traçando a mesma linha de entendimento, Eva Maria Gil Cruz (2009, p. 134) aponta que é justamente nesse espaço chamado “*contenido elástico*” da capacidade econômica que se busca a adequação do verdadeiro potencial econômico que ostentam os contribuintes com as situações particulares e peculiares dos casos concretos.⁴²⁰ Analisando o instituto das *actas con acuerdo*, Gil Cruz (2009, p. 136) sustenta que não se supõe qualquer vulneração do princípio da igualdade, justamente porque visam adequar e conformar o ordenamento jurídico devido à existência de *posibilidades jurídicas diversas*, sendo perquirida a situação que melhor abrigue a condição específica dos sujeitos passivos, com vistas à produção de um sistema fiscal mais justo. Desse modo, em vez de promover a vulneração perversa do ordenamento jurídico, as técnicas consensuais atuam, pelo contrário e precisamente, na promoção de um modelo tributário mais organizado, equilibrado e equitativo.

O que não se poderia admitir, portanto, aí sim por ofensa ao princípio da isonomia, é a possibilidade de celebração de ajustes no campo tributário com só alguns contribuintes em detrimento de outros, quando perfilhem, igualmente e a um só tempo, as mesmas exigências preestabelecidas na legislação. Qualquer escolha de tratamento tributário endereçada a um determinado contribuinte haverá de servir, pois, como base à comparação de circunstâncias e como parâmetro para outros sujeitos em mesma posição.

Não viola a isonomia, em suma, a adoção das técnicas não tradicionais e concertadas de solução de disputas fiscais, notadamente em espaços normativos delimitados pela abertura da lei ou acobertados por indeterminação insuperável *a priori* (na esfera de valoração, estimação ou interpretação de conceitos jurídicos abertos), mediante a intervenção de vontades aparentemente díspares, mas que convirjam para a efetivação de um interesse público comum.

⁴¹⁹ Ainda sobre o tema: “En concreto, la decisión sobre el empleo de un contrato de Derecho público supondrá una lesión al principio de igualdad cuando el supuesto, específicamente analizado, manifieste un tratamiento desigual injustificado, es decir, una decisión arbitraria en relación al comportamiento de la Administración con otro ciudadano, si en ambos casos concurren los presupuestos de la transacción.” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 141-142).

⁴²⁰ Gil Cruz (2009, p. 135) ainda observa que o princípio da igualdade *na aplicação da lei* implica que “[...] ante situaciones idénticas no se puedan aceptar desigualdades que no estén suficientemente justificadas de manera objetiva y razonable. Precisamente la esencia de los acuerdos fiscales radica en ajustar o fijar la correspondiente norma jurídica a las especiales circunstancias de cada supuesto cuando se aprecien las circunstancias prefijadas en la ley para ello y siempre que dicha desigualdad no resulte artificiosa o injustificada por no venir fundada en juicios de valor generalmente aceptados.”

4.2 A ASCENSÃO DOS MÉTODOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NO CONTEXTO DO DIREITO INTERNACIONAL

A atuação unilateral da administração evidencia uma configuração ultrapassada do Estado de direito, que se tem demonstrado insuficiente para lidar com os problemas da modernidade e a sua realidade transformada na Era digital, descortinando uma mutação paradigmática no modelo tradicional de exercício dos poderes instituídos, a partir de uma participação mais ativa dos cidadãos.

Há algum tempo, o papel destacado das técnicas adequadas voltadas à resolução de conflitos vem transcendendo ao ambiente interno dos ordenamentos jurídicos, repercutindo, igualmente, uma preocupação das entidades e organizações internacionais com as mazelas resultantes da litigiosidade, catalisadas pelo insucesso das vias impositivas de jurisdição tradicional. Nesse passo, o aperfeiçoamento dos sistemas de administração da jurisdição identifica-se com um modelo de pacificação mais alargado, aberto às vias múltiplas de resolução de conflitos, capazes de promover uma adequação das técnicas às controvérsias específicas, além de contribuir para o descongestionamento da estrutura tradicional.

As técnicas alternativas de solução de conflitos exercem um papel de centralidade na mudança de paradigma do direito público, que transita de uma concepção de governo (*government*) para a de governança (*governance*), edificando uma nova cultura jurídica apta a reconhecer tanto os direitos tradicionais, individuais e coletivos, quanto os não tradicionais, numa perspectiva de desenvolvimento de direitos (*developing rights*). A governança envolve, nessa proposição, uma concepção de novas formas de relacionamento entre os sujeitos democraticamente eleitos, as corporações e agências do governo, as instituições privadas, os grupos de interesses, a mídia e os cidadãos (FIADJOE, 2004, p. 145-147).

No âmbito do direito supranacional, devem ser ressaltados os esforços dos corpos normativos em direção à produção de regras voltadas à resolução alternativa de conflitos, em especial na esfera do direito tributário. Não é de hoje que o Conselho da Europa tem assumido um papel importante na divulgação, na promoção e no desenvolvimento dos mecanismos colaborativos de resolução de conflitos nos seus países membros, notadamente no campo da mediação, por intermédio das Recomendações do Conselho de Ministros: Recomendação Rec(98)1 sobre a mediação familiar; Recomendação Rec(99)19 sobre a mediação em matéria criminal; Recomendação Rec(2001)9 sobre os mecanismos alternativos de resolução de litígios entre autoridades administrativas e entidades privadas; e Recomendação Rec(2002)10 sobre a mediação em matéria civil (OLIVEIRA, 2010b, p. 63). A União Europeia, igualmente, vem

empreendendo esforços recorrentes para melhorar a qualidade, a independência e a eficiência dos sistemas nacionais de justiça, com a implementação de prioridades-chave (*key priorities*). Uma das suas principais diretivas está justamente associada aos mecanismos de solução de controvérsias tributárias, oferecendo aos cidadãos uma etapa de disputa acessível em seus tribunais nacionais.⁴²¹

Em paralelo, no âmbito da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), a adoção de melhores práticas para tornar os mecanismos de solução de disputas mais efetivos tem conduzido a aproximação e a cooperação entre os países-membros.⁴²² Nesse sentido, ganham evidência as experiências do usuário e suas expectativas, que podem ser compartilhadas para conduzir a melhores esclarecimentos, permitindo maior aprendizagem. As administrações tributárias precisam estar alertas às reivindicações dos contribuintes (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2016a). Iniciativas voltadas à formulação de políticas e estratégias para o combate à fuga de capitais em paraísos tributários e o aumento da evasão fiscal em escala mundial, o chamado BEPS (*base erosion and profit shifting*) (ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2015), coroam o compromisso das jurisdições globais de assumirem um padrão mínimo que garanta a solução de disputas relacionadas aos tratados internacionais de modo oportuno, eficaz e eficiente, por meio do *mutual agreement procedure* (MAP).

Desde a década de 1990, a OCDE (2003) já reconhece um conjunto de direitos e obrigações universalizados dos contribuintes, muitos expressamente tipificados nos respectivos regramentos nacionais. Como exemplos de direitos dos contribuintes, podem ser destacados: direito de ser informado, assistido e ouvido; direito de recorrer; direito a pagar não mais que o montante correto do imposto; direito à certeza na tributação; direito à privacidade; direito à confidencialidade e ao sigilo. De outro lado, revelam-se ainda as obrigações do contribuinte: obrigação de ser honesto; obrigação de ser cooperativo; obrigação de fornecer tempestivamente informação e documentação adequadas; obrigação de conservar os registros; obrigação de pagar

⁴²¹ “[...] the Directive on Tax dispute resolution mechanisms was adopted, which seeks to promote the right to an effective remedy by giving taxpayers access is to their national competent court at the dispute resolution stage in cases where access is denied or if the Member State fails to establish as advisory commission while also taking into account the requirements of the freedom to conduct a business.” (EUROPEAN UNION, 2018, p. 136-138).

⁴²² Sem prejuízo de ações voltadas a abordagens colaborativas no âmbito da tributação, o acesso efetivo aos processos de disputas tributárias é foco das ações da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2017, p. 113, 148), destacado como uma característica essencial dos bons sistemas tributários, capaz de salvaguardar direitos dos contribuintes e garantir o equilíbrio no exercício dos poderes tributários da administração pública.

os impostos tempestivamente. Também o Fundo Monetário Internacional (FMI) vem destacando a importância do funcionamento eficiente e tempestivo dos órgãos judiciários e das administrações fiscais, chamando a atenção para os custos relativos ao cumprimento das obrigações fiscais acessórias e à respectiva fiscalização (TEIXEIRA, 2016, p. 357).

A tendência, e até mesmo o estímulo, de uma silhueta não belígera para a solução de disputas exsurge de estudos, pesquisas e estatísticas formulados no âmbito do International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD),⁴²³ levando ao entendimento de que as negociações e os acordos são vias mais adequadas para a composição dos interesses conflitantes dos países. A União Europeia avança em programas e ações endereçados à promoção da justiça fiscal e da transparência tributária, atuando em sintonia com os países aliados para tentar driblar a evasão fiscal, em especial com o arrolamento de jurisdições não cooperantes e que se recusam a respeitar as normas de interesse comum, salvaguardando as bases tributárias dos Estados-Membros. Ao mesmo tempo, planeja e promove modelos empresariais capazes de estimular o empreendedorismo e de assegurar uma regulamentação mais simples e favorável ao ambiente de negócios, sobretudo para as empresas de pequeno e de médio porte, sem significar uma desregulamentação, mas, sim, uma *regulamentação inteligente* (UNIÃO EUROPEIA, 2017a, p. 15-18). Na mesma perspectiva, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2016b, p. 15-16) tem destacado um relevante papel do desenvolvimento de tecnologias e dos e-services para uma melhor administração tributária.

O tema dos mecanismos adequados de solução dos conflitos, inclusive fiscais, vem ganhando corpo nos diversos ordenamentos mundiais (nacionais e transnacionais). Já há uma década, Lúcio de Assunção Barbosa (2010, p. 11), então Presidente do Supremo Tribunal Administrativo português, salientava a necessidade de “lançar mão da experiência de direito comparado a nível do mundo civilizado, e não colher ensinamentos terceiro-mundistas.” A ideia de consensualidade na terminação dos conflitos tributários representa uma garantia à segurança em suas mais diferentes dimensões, promovendo o conhecimento e a certeza do direito positivo; a confiança dos cidadãos nas instituições públicas e na ordem jurídica em geral; e a previsibilidade dos efeitos derivados da aplicação das normas jurídicas (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 104). Em realidade, nem as aparentes restrições ao exercício

⁴²³ The adoption of one alternative solution or the other gives rise to different effects in the international context and there is not clear evidence that one solution is better than the other. For this reason, the only way to reach consensus is through negotiations both at the level and at the EU level. Thus, the single conclusion is that there is no general solution to be adopted, but meetings such as this seminar are useful for clarifying and discussing the differing viewpoints (INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION, 2008, p. 558).

da tutela jurisdicional conseguem se sustentar, só reforçando, pelo contrário, o valor e a importância de preservação intransigente dos acordos, capazes de deixar evidente para as partes o caráter fortemente vinculante dos ajustes acerca dos fatos convenionados ou confessados.

Conforme tudo indica, é necessária uma profunda mudança na cultura processual, de maneira a permitir uma aproximação entre a administração tributária e os contribuintes, a fim de que os conflitos não sejam somente mais bem solucionados, mas também evitados. Nesse caminho de afirmação dos mecanismos adequados de resolução das disputas fiscais, quer-se provocar o reconhecimento da legitimidade de algumas técnicas comparadas no âmbito do direito tributário brasileiro, notadamente a partir de modelos paradigmáticas experimentados nos ordenamentos português, italiano e espanhol, sem ignorar, diga-se, a função da lei como instrumento motor do sistema pacificador.

4.3 AS “ACTAS CON ACUERDO” E O DIREITO ESPANHOL

O instituto jurídico das *actas con acuerdo*, presente no direito espanhol, remete a um tipo de procedimento tributário revestido de providências consensuais tendentes à celebração de um *acordo fiscal* entre a autoridade fazendária e o contribuinte.

Não há um consenso acerca da natureza jurídica dos ajustes entabulados em matéria tributária, claudicando a doutrina sobre os contornos técnicos e a denominação dos conceitos desenvolvidos. Bilbao Estrada (2006, p. 304-348) destaca, contudo, a existência de diferentes linhas especulativas, afinadas com as teorias dos contratos, do ato administrativo e dos acordos procedimentais (transação ou negócios de fixação).⁴²⁴

A gênese do *acordo tributário* no direito espanhol não é algo exatamente novo,⁴²⁵ remetendo há mais de duas décadas o advento de estudos especializados no enfrentamento do

⁴²⁴ González-Cuéllar Serrano (1998, p. 69-75), por sua vez, tratando sobre a terminação transacional dos procedimentos tributários, sustenta que os contratos tributários ostentam uma natureza jurídica de contratos de direito público, exatamente por conta do seu objeto: “la relación jurídico-tributaria.” E prossegue: “En concreto, la terminación convencional del procedimiento tributario puede realizarse mediante la celebración de distintos contratos de contrato de Derecho público que se distinguen entre ellos por su causa. Como principales tipos podemos enumerar: a) acuerdos de fijación; b) acuerdos de intercambio; c) acuerdos modales, que regulan la forma o modalidad de cumplir una obligación o ejercitar un derecho; d) acuerdos normativos, que serán integrados en el contenido de una norma jurídica; y e) acuerdos de composición de intereses entre una pluralidad de sujetos afectados por un procedimiento.”

⁴²⁵ Eva Maria Gil Cruz (2009, p. 39) explica que o ordenamento espanhol pretérito teve a oportunidade de conviver com experiências rudimentares de finalização consensual de procedimentos tributários: os *jurados tributarios*, surgidos com a *Ley de Utilidades de 26 de julio de 1922*, com o fim de evitar a fraude fiscal em casos de descumprimento das obrigações tributárias de caráter formal e contábil pelos contribuintes; *las evaluaciones globales y los convenios con agrupaciones de contribuyentes*, com o

problema, sempre atrelados à questão da *incerteza* ou da *indeterminação* normativa.⁴²⁶ Sobre essa questão, González-Cuéllar Serrano (1998, p. 120) afirma que junto ao “presupuesto de litigio, cuando la transacción se realiza en el marco de las relaciones tributaria se añade como requisito que la Hacienda Pública y el obligado tributario ostenten una incertidumbre respecto a la certeza de sus propias pretensiones.”⁴²⁷

Também no direito português a questão do direito tributário concertado fora objeto de investigação, retratada pela doutrina sob a forma de *contrato fiscal*. Segundo Casalta Nabais (1994), a par daquilo que a doutrina denomina “falsos contratos fiscais”⁴²⁸, são diversas as situações tradicionais em que se verificam os “verdadeiros contratos fiscais”: 1) contratos

advento da *Ley de Presupuestos Generales del Estado de 26 de diciembre de 1957*, estabelecendo a determinação de bases imponíveis com colaboração e participação ativa dos cidadãos e dos órgãos administrativos. Defendia-se, já naquele tempo, que o implemento de uma perspectiva menos contenciosa tinha por escopo “la disminución de la presión fiscal indirecta, la reducción de las molestias que causa a los contribuyentes la gestión y recaudación de los tributos, así como, el incremento de la cifra global de recaudación.”

⁴²⁶ Nesse sentido: “La incertidumbre cuya eliminación es la causa de las transacciones puede recaer sobre cuestiones de hecho o jurídicas. Las primeras buscan la eliminación de una duda respecto a la existencia o inexistencia de un hecho determinante para la producción de las consecuencias previstas en la norma, esto es, la fijación del crédito tributario. Mediante la transacción sobre cuestiones jurídicas la controversia se plantea en relación a la configuración jurídica del presupuesto de hecho.” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 121-122.)

⁴²⁷ “[...] quando a transação é realizada no âmbito das relações tributárias, acrescenta-se como requisito que a fazenda pública e o contribuinte tenham uma incerteza quanto à certeza de suas próprias reivindicações.” (Tradução nossa)

⁴²⁸ A respeito do problema dos “falsos contratos fiscais”, Casalta Nabais (1994, p. 86, 97) exemplifica: os *contratos de mera incidência fiscal*, que são “acordos ou contratos de direito privado entre particulares ou entre estes e a Administração não fiscal que desempenham uma qualquer relevância em matéria de direito fiscal, embora não assumam qualquer papel no nascimento ou constituição, manutenção ou subsistência, modificação ou extinção da obrigação de imposto (obrigação fiscal *tout court* ou obrigação fiscal principal, nem relativamente às relações jurídico-fiscais do chamado direito fiscal formal”, e os *contratos fiscais aparentes*, que tratam de “situações de colaboração mais ou menos estreita entre a Administração e os contribuintes em que intervém a negociação e a procura do consenso entre as partes que, no entanto, desemboca em actos unilaterais da Administração fiscal, e não em (verdadeiro) contratos.”

relativos à determinação da matéria coletável;⁴²⁹ 2) contratos relativos à cobrança de impostos;⁴³⁰ e 3) contratos relativos aos benefícios fiscais.⁴³¹

Relativamente às *actas con acuerdo*, em especial, a doutrina sustenta que as teorias acerca do revestimento jurídico do instituto transitam em quatro linhas predominantes, bem delineadas por Eva Maria Gil Cruz (2009, p. 100-122): 1) a teoria *transaccional*, cujas características gerais demarcatórias situam-se precisamente no instituto da transação, a partir do enunciado prescrito da legislação civil espanhola;⁴³² 2) a teoria dos *negócios jurídicos*, pautada na autonomia da vontade, associada à discricionariedade da administração tributária para criar, modificar ou extinguir relações jurídicas;⁴³³ 3) a teoria da *confissão extrajudicial*, em que o ato é praticado com uma natureza de “prova livre”, implicando o reconhecimento de que o conteúdo do ajuste é exato e verdadeiro (líquido e certo), com relação a um direito, cuja participação ativa do particular é fundamental; e 4) teoria do *ato administrativo*, que representa

⁴²⁹ De acordo com José Casalta Nabais (1994, p. 104-117), o elo entre todas as hipóteses de contratos relativos à determinação da matéria coletável reside no fato de versarem sobre a determinação (em concreto) do *quantum* da matéria coletável, entendida como parâmetro ao qual se aplica a taxa na operação de liquidação, ou seja, contratos relativos ao lançamento objetivo do imposto, desdobrando-se em: a) *avença*, em que a matéria coletável pode ser determinada entre o contribuinte e a Administração fiscal; b) *transacciones fiscais*, que admitem, no curso do procedimento tributário, acordos relativos à prestação tributária – relativos à sua determinação ou mesmo relativos à sua exigibilidade – cuja causa-função é prevenir ou terminar um litígio através de concessões recíprocas (*aliquid datum* e *aliquid retentum* da questão controvertida); c) *convénios fiscais*, agrupados em dois grandes tipos, os *convénios de fixação de quotas* e as *avaliações globais*, ambos se tratando de acordos firmados com uma pluralidade de contribuintes.

⁴³⁰ Abolidos em toda parte, trata-se de sistema arcaico que remonta ao Império Romano e à Idade Média, cuja forma de cobrança constitui “o processo normal de cobrança dos impostos no Estado absoluto, processo que substitui durante muito tempo no próprio Estado liberal, nomeadamente no respeitante aos impostos locais, o que bem se compreende se tivermos em conta que a máquina administrativa destes não ter, por via de regra, a dimensão nem a capacidade técnica adequadas à cobrança por administração directa dos impostos, sobretudo quando estes começaram a assumir a complexidade actual.” (NABAIS, 1994, p. 118-119).

⁴³¹ Finalmente, conforme Casalta Nabais (1994, p. 124), os contratos relativos aos benefícios fiscais são aqueles que “se inscrevem numa política de fomento e que, em rigor, não podia gozar da tradição do Estado liberal dada a concepção abstencionista deste.”

⁴³² Em apertada síntese, assim descritos: (i) a existência de uma relação jurídica incerta entre as partes; (ii) a intenção das partes de substituir as desavenças e incertezas mediante uma relação fundada em um pacto que seja certo e indiscutível; e (iii) a realização de concessões recíprocas entre as partes. No âmbito tributário, precisamente, o primeiro aspecto estaria diretamente associado às incertezas da indeterminação dos conceitos abrigados pela norma jurídica, bem como à valoração da base de cálculo e outros elementos da obrigação tributária; o segundo elemento geral da transação, associado à aplicação do direito fiscal, estaria vinculado ao afastamento das possíveis incertezas na definição dos limites ambíguos da obrigação tributária, e menos atrelado a apenas evitar um possível conflito com a administração tributária; o elemento final da transação, refletido no direito tributário, traduziria a própria possibilidade das partes de celebrarem um ajuste com concessões recíprocas, obtendo-se benefícios particulares a cada uma, a exemplo de quedar reduzido o montante da sanção tributária do contribuinte, e, por outro lado, assegurar à administração uma arrecadação com maior agilidade e economia processual (GIL CRUZ, 2009, p. 102-104).

⁴³³ Segundo a proposta, a tipologia do negócio jurídico pode ser unilateral, bilateral ou de fixação, existe um paralelismo entre “la autonomía de la voluntad de los particulares” e a “potestad discrecional de la Administración, en donde, ante conceptos jurídicos indeterminados, se le otorga por ley, la posibilidad de elegir la mejor solución ante la realidad que se presenta.” (GIL CRUZ, 2009, p. 109-114).

as condutas da administração no exercício de um poder, encerrando o cumprimento da lei para o atendimento de fins públicos e interesses gerais, com a produção de efeitos jurídicos frente a terceiros⁴³⁴ (GIL CRUZ, 2009, p. 114-116).

A par das justificativas tradicionais utilizadas equivocadamente pela doutrina para advogar a possibilidade das *actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*, como, por exemplo, a arrecadação mais efetiva, a mitigação da administração pública na aplicação de sanção, a renúncia do contribuinte à apresentação de impugnação, e, ainda, o fim supostamente primordial do acordo, que reside em evitar os litígios, a teoria mais adequada à defesa dos acordos tributários repousa naquela teoria do ato administrativo, especialmente por conta de conflitos com o princípio da indisponibilidade. Dessa maneira, a defesa jurídica de uma ideia consensuada de formação do ato administrativo tendente a pôr um termo final nos procedimentos fiscais desenvolve-se motivadamente no espectro discricionário do poder da administração pública, quando se projeta o cumprimento estrito do disposto na norma jurídico-tributária, compatibilizado com as particularidades que cercam a situação específica de cada um dos contribuintes. Significa dizer, pois, que “[...] éstas son consecuencias que se derivan de lo regulado por la norma jurídica, no constituyen en ningún momento efectos del acuerdo que surge de la voluntad de las partes, sino que están previstas legalmente que se produzcan en caso de que las partes alcancen un consenso.” (GIL CRUZ, 2009, p. 122-126).

O ingresso das *actas con acuerdo* no direito positivo espanhol precisou superar a exortação recorrente de um dogma falsamente cultuado,⁴³⁵ atrelado à ideia de que as técnicas consensuais obstaculizam o acesso às vias contenciosas tradicionais para a discussão tributária. Muito embora a problemática se tenha esvaziado relativamente na discussão das *actas con acuerdo*, o gargalo da judicialização e a crise institucional são temáticas ainda enfrentadas no avanço de outros modelos para o sistema de justiça, como a arbitragem.⁴³⁶

⁴³⁴ É dizer, em outras palavras, que o ato administrativo é “un acto de concreción de la ejecución de la ley.” Nesse sentido, todo ato, por mais regrado que seja, sempre ostenta uma margem discricionária, em maior ou menor escala, de atuação administrativa (motivada). A teoria propugna, desse modo, que o nascimento, a modificação ou a extinção das relações jurídicas que se produzem em razão de um pacto ou acordo “se plasman en un acto administrativo, produciéndose sus efectos en el momento de la notificación, constituyendo el contenido de la misma el consenso que hayan alcanzado las partes”. Consequentemente, mediante o pacto ou acordo, “las partes fijan los elementos de la obligación tributaria ex lege em el desarrollo del procedimiento tributario el cual finalizará con el correspondiente acto administrativo.” (GIL CRUZ, 2009, p. 118-120).

⁴³⁵ Gil Cruz (2009, p. 37) aduz, paralelamente, que a Espanha foi um dos países da União Europeia que mais tardiamente introduziu em seu ordenamento jurídico a resolução de conflitos fiscais mediante técnicas consensuais, evitando a adoção da via judicial, por uma razão essencialmente vinculada ao tradicional obstáculo enfrentado nas discussões a respeito da temática, consubstanciado na indisponibilidade do crédito tributário que subjaz no princípio da legalidade.

⁴³⁶ Vide Vicente-Arche Coloma (2005).

De certo modo, pode-se dizer que a consolidação das *actas con acuerdo* acompanhou o processo de afirmação do princípio da tutela jurisdiccional efetiva em solo espanhol,⁴³⁷ num debate que é paradigmático e bastante representativo das limitações normativas impostas ao progresso das vias alternativas à jurisdição ordinária.

A Ley nº 58/2003, de 17 de diciembre, designada Ley General Tributaria, estabeleceu a possibilidade de incorporação dos métodos consensuais⁴³⁸ aos procedimentos fiscais como forma de redução da litigiosidade judicial. O propósito é explicitamente sublinhado em sua Exposição de Motivos: “[...] la nueva modalidad de actas⁴³⁹ con acuerdo que constituye una de

⁴³⁷ Para Gil Cruz (2009, p. 138), a tutela jurisdiccional efetiva, no aspecto tributário, emerge com uma dupla vertente: a perspectiva subjetiva, que traduz um direito fundamental do cidadão em relação às atividades de inspeção fiscal suportadas, e outra objetiva, que se manifesta como o controle das atuações dos órgãos administrativos, mediante a intervenção do poder judiciário, com a finalidade de restabelecer eventual fuga da legalidade, especialmente quando a discricionariedade é manifestada de modo exacerbado (implicando arbitrariedade) ou com o propósito de dissuadir possíveis desvios de poder.

⁴³⁸ Em sentido convergente, o Artículo 86 da Ley nº 39/2015, de 1 de octubre, “del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas”, prevê a “terminación convencional”, enunciando que: “1. Las Administraciones Públicas podrán celebrar acuerdos, pactos, convenios o contratos con personas tanto de Derecho público como privado, siempre que no sean contrarios al ordenamiento jurídico ni versen sobre materias no susceptibles de transacción y tengan por objeto satisfacer el interés público que tienen encomendado, con el alcance, efectos y régimen jurídico específico que, en su caso, prevea la disposición que lo regule, pudiendo tales actos tener la consideración de finalizadores de los procedimientos administrativos o insertarse en los mismos con carácter previo, vinculante o no, a la resolución que les ponga fin. 2. Los citados instrumentos deberán establecer como contenido mínimo la identificación de las partes intervinientes, el ámbito personal, funcional y territorial, y el plazo de vigencia, debiendo publicarse o no según su naturaleza y las personas a las que estuvieran destinados. 3. Requerirán en todo caso la aprobación expresa del Consejo de Ministros u órgano equivalente de las Comunidades Autónomas, los acuerdos que versen sobre materias de la competencia directa de dicho órgano. 4. Los acuerdos que se suscriban no supondrán alteración de las competencias atribuidas a los órganos administrativos, ni de las responsabilidades que correspondan a las autoridades y funcionarios, relativas al funcionamiento de los servicios públicos. 5. En los casos de procedimientos de responsabilidad patrimonial, el acuerdo alcanzado entre las partes deberá fijar la cuantía y modo de indemnización de acuerdo con los criterios que para calcularla y abonarla establece el artículo 34 de la Ley de Régimen Jurídico del Sector Público.” (ESPANHA, 2015).

⁴³⁹ “Artículo 153. Contenido de las actas.

Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones:

- a) El lugar y fecha de su formalización.
- b) El nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas.
- c) Los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización.
- d) En su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda.
- e) La conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación.
- f) Los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.
- h) Las demás que se establezcan reglamentariamente.” (ESPANHA. 2003, p. 44987-45065).

las principales modificaciones que introduce la nueva ley, como instrumento al servicio del objetivo ya señalado de reducir la conflictividad en el ámbito tributario.”

O Artículo 155 da Ley General Tributaria⁴⁴⁰ trata das *actas con acuerdo*,⁴⁴¹ aludindo a um procedimento tributário que envolve a aplicação de conceitos jurídicos indeterminados; a apreciação de fatos determinantes para a correta aplicação da lei ao caso concreto; ou ainda a realização de estimativas, valorações ou medições de dados, elementos ou características relevantes para a obrigação tributária, que podem ser quantificadas de forma certa. Diante desse contexto perturbador e revestido de incertezas, pode a administração pública encetar um acordo tributário com os contribuintes, visando dissipar as subjetividades indutoras de litigiosidade.⁴⁴²

Queda-se patente, assim, que a “indisponibilidade tributária”⁴⁴³ não representa qualquer óbice à negociação entre o órgão fiscal e o obrigado tributário, desde que não se intervenha, naturalmente, em critérios contemplados pela regulação substantiva da tributação. Como esclarece Gil Cruz (2009, p. 39), as partes precisam respeitar aquilo que é estipulado como elemento fixo (essencial) da obrigação tributária, não estando impedidas, contudo, em momento algum, a “*proceder a solventar aquellos aspectos más controvertidos de la misma ante la necesidad de concretar el texto legal a las circunstancias particulares planteadas.*”⁴⁴⁴ A disponibilidade repousa, desse modo, na esfera de incerteza da administração.⁴⁴⁵

⁴⁴⁰ Com redação modificada pela Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

⁴⁴¹ “Las actas con acuerdo están previstas para supuestos de especial dificultad en la aplicación de la norma al caso concreto o para la estimación o valoración de elementos de la obligación tributaria de incierta cuantificación. El acuerdo se perfecciona con la suscripción del acta, para lo que será necesario autorización del órgano competente para liquidar y la constitución de un depósito, un aval o un seguro de caución. En caso de imposición de sanciones, se aplicará una reducción del 50 por ciento sobre el importe de la sanción siempre que no se interponga recurso contencioso-administrativo. La liquidación y la sanción no podrán ser objeto de recurso en vía administrativa.”

⁴⁴² “Artículo 155 [...]

1. Cuando para la elaboración de la propuesta de regularización deba concretarse la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, cuando resulte necesaria la apreciación de los hechos determinantes para la correcta aplicación de la norma al caso concreto, o cuando sea preciso realizar estimaciones, valoraciones o mediciones de datos, elementos o características relevantes para la obligación tributaria que no puedan cuantificarse de forma cierta, la Administración tributaria, con carácter previo a la liquidación de la deuda tributaria, podrá concretar dicha aplicación, la apreciación de aquellos hechos o la estimación, valoración o medición mediante un acuerdo con el obligado tributario en los términos previstos en este artículo.” (ESPANHA, 2003).

⁴⁴³ No âmbito do direito positivo tributário da Espanha, é importante dizer, existe disposição legal expressa na Ley General Tributaria, que autoriza excepcionar a indisponibilidade do próprio crédito tributário: “Artículo 18. Indisponibilidad del crédito tributario. El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.” (ESPANHA, 2003).

⁴⁴⁴ “[...] proceder à resolução dos aspectos mais controversos diante da necessidade de concretizar o texto legal a partir das circunstâncias particulares levantadas.” (Tradução nossa)

⁴⁴⁵ Interessante observar que o Artículo 86 da Ley nº 39/2015, de 1 de octubre, rompe com a cultura da “obrigação de informar”, introduzindo a “colaboração das pessoas”:

Artículo 18. Colaboración de las personas.

1. Las personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la Ley que en cada caso resulte aplicable, y a falta de previsión expresa, facilitarán a la Administración los informes,

Ferreiro Lapatza (2005, p. 246) sustenta que “en cuanto a los hechos, entendemos, el acuerdo será posible siempre que con él se despeje una incertidumbre que no pueda ser vencida con la normal diligencia que cabe exigir de toda actuación administrativa.” Bilbao Estrada (2006, p. 345), por sua vez, destaca o papel conformador do procedimento, assinalando que “estos acuerdos se postula una actuación conjunta de las partes de la relación tributaria a la correcta determinación, exclusivamente, de algún elemento de la obligación tributaria en la que las partes reconocen que su pretensión originaria no era acertada, siendo exacta la fijada de común acuerdo con la otra.”⁴⁴⁶

Em suma, não há qualquer razão plausível para se renegar à administração fazendária o poder de concluir a atuação tributária em *harmonia com os cidadãos*, perseguindo-se precisamente a satisfação mais perfeita do interesse geral no plano de execução das leis. Nada poderia ser mais natural, num ambiente de normalidade de um regime democrático, nutrido por conflituosidades e litigâncias legítimas, que permitir a participação dos contribuintes nos procedimentos de execução e concretização da lei fiscal, sobretudo diante das modernas e flexíveis conjunturas sociais e formulações jurídicas, quando a lei “*sirviéndose de le potestade discrecional outorgada legalmente se adapta a las nuevas circunstancias cada vez más versátiles, apostando por la cooperación, el diálogo y la negociación antes que por la decisión unilateral imperativa.*” (GIL CRUZ, 2009, p. 57-58).

A atuação partilhada dos cidadãos com a autoridade tributária, buscando a satisfação plena do interesse arrecadatório, implica uma possibilidade de cooperar em procedimentos e atividades fiscais.⁴⁴⁷ Não se trata somente de evitar os conflitos e impactar na crise de

inspecciones y otros actos de investigación que requieran para el ejercicio de sus competencias, salvo que la revelación de la información solicitada por la Administración atentara contra el honor, la intimidad personal o familiar o supusieran la comunicación de datos confidenciales de terceros de los que tengan conocimiento por la prestación de servicios profesionales de diagnóstico, asesoramiento o defensa, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación en materia de blanqueo de capitales y financiación de actividades terroristas.

2. Los interesados en un procedimiento que conozcan datos que permitan identificar a otros interesados que no hayan comparecido en él tienen el deber de proporcionárselos a la Administración actuante.

3. Cuando las inspecciones requieran la entrada en el domicilio del afectado o en los restantes lugares que requieran autorización del titular, se estará a lo dispuesto en el artículo 100 (ESPANHA, 2015).

⁴⁴⁶ “[...] Com esses acordos, postula-se uma atuação conjunta das partes da relação tributária para a correta determinação, exclusivamente, de algum elemento da obrigação tributária na qual as partes reconhecem que sua pretensão inicial não estava correta, sendo a estabelecida por comum acordo.” (tradução nossa)

⁴⁴⁷ “En resumen, la coparticipación del ciudadano social en la satisfacción del interés fiscal-deber de contribuir y derecho a influir en el ejercicio de la potestad de imposición-estimula el análisis de la discrecionalidad administrativa vehiculizada en actos consensuales, contractuales o no, y respecto a los cuales la Administración pierde su poder de supremacía, debiéndose sustraer a la identificación del interés fiscal tutelado con el interés público encomendado por la ley; el consenso anticipa la composición congruente del interés fiscal; cosa que no es asegurable si la referencia es a la prevalencia del interés público de la Administración en contraste con el contribuyente, sin perjuicio, de la reserva

litigiosidade, mas igualmente dissipar as incertezas (*incertidumbres*) típicas das normas de configuração mais aberta, buscando-se a mais justa efetivação do sistema de normas.

4.4 O “L’ACCERTAMENTO CON ADESIONE” E A “CONCILIAZIONE GUIDIZIALE” NO DIREITO ITALIANO

A Itália ocupa uma posição de vanguarda na exegese do direito fiscal, remissiva à transição para o século XX, exercendo uma densa influência ascendente nas experiências de ordenação das matérias tributárias no direito europeu e latino americano.

Há mais de duas décadas, o ordenamento jurídico italiano convive com fórmulas consensuais e instrumentos de negociação voltados à solução dos conflitos tributários,⁴⁴⁸ que ganharam corpo no contexto da evolução das relações entre o fisco e os contribuintes, especialmente com a valorização do papel do setor privado (MOSCATELLI, 2005, p. 93).⁴⁴⁹

A doutrina italiana reporta-se basicamente a duas estruturas disponíveis de proteção dos contribuintes: o *modello unilaterale (autoritativo)* e o *modello bilaterale (consensuale)*. Na sistemática unilateral, a administração pública fazendária atua exclusivamente numa via procedimental, e o único recurso de que dispõe o contribuinte é a tutela em sede jurisdicional.

de disposición que la imparcialidad administrativa posee y que hace particularmente idónea para separar formal y funcionalmente su actuación como tercero y parte en el procedimiento consensual.” (ROSEMBUJ, 2000, p. 30-31).

⁴⁴⁸ A ideia de ajuste fiscal não é novidade no direito tributário de ascendência italiana. Abordando a ideia de “concordância” nas hipóteses tributárias com pluralidade dos sujeitos, Augusto Fantozzi (1968, p. 308) observou que as teorias de origem privada que igualavam o acordo tributário ao contrato (transação) restaram ultrapassadas pelas teorias publicistas que reconhecem no *concordato* um ato jurídico unilateral ou bilateral resultante do acordo entre a administração tributária e o contribuinte: “Le considerazioni già svolte riguardo all’efficacia dell’accertamento tributario in presenza di una pluralità paritetica di soggetti possono qui richiamarsi a proposito del cosiddetto concordato. In effetti le teorie di origine privatistica che equiparavano il concordato tributario ad un contratto e precisamente ad una transazione appaiono ora nettamente superate dalle più approfondite teorie pubblicistiche che ravvisano nel concordato un atto giuridico uni o bilaterale risultante dalla concorde attività del fisco e del contribuente. A questo atto si riconosce quindi non più efficacia transattiva, operante per ciò sul piano delle rispettive pretese delle parti, bensì efficacia strumentale indirettamente ricognitiva del presupposto attraverso la diretta determinazione del parametro che da esso risulta.”

⁴⁴⁹ Segundo Maria Teresa Moscatelli (2005, p. 14-16), o avanço da temática das convenções públicas, cada vez mais frequente, dimana da transformação da forma de entender as relações entre os cidadãos e a administração pública, não se tratando de fenômeno recente, referenciando as bases teóricas do “direito de participar” que remetem a meados do século passado. A ideia de “administrar por consenso” surge como produto do moderno quadro sócio-político, caracterizado pela multiplicação e diversificação dos centros de interesse e de poder, deslocados a partir do fortalecimento das expressões da sociedade organizada, que impulsionam o agravamento da complexidade das atividades administrativas relacionadas à composição dos interesses e valores dos diferentes atores sociais. A doutrina tem buscado equilibrar os diferentes interesses públicos e privados que se manifestam no tecido social, com a adoção de procedimentos de participação (os ditos *procedimento-garanzia* o *partecipazione*), prestigiando a realidade substancial com relação ao método puramente formal, com maior penetração do cidadão na identificação e ponderação do problema, aberto à participação de todo.

Já no modelo bilateral, a administração pode concordar com os contribuintes quanto ao conteúdo da obrigação tributária, com a consequência de que o contribuinte não possui apenas a proteção judicial, mas também outras formas de proteção, que são referidas como “*tutele giustiziali tributarie*.” (GARBARINO, 2003, p. 1).

A difusão consensual em favor do modelo participativo de administração pública, inclusive em matéria tributária, está relacionada, segundo Enrico Marelló (2000, p. 120), ao abandono de padrões autoritários na atuação administrativa,⁴⁵⁰ concebendo a figura da “*partecipazione al procedimento*”⁴⁵¹ como uma busca pelo equilíbrio entre os requisitos da imparcialidade (*imparzialità*), o que exige a ausência de pressões e intervenções na atividade administrativa, e da democratização (*democraticità*), que invoca a ampla participação dos cidadãos na atividade pública (*partecipazione dei cittadini all'Amministrazione*). Nesse sentido, o componente da participação emerge como uma forma de envolvimento dos cidadãos na atuação administrativa, fundada não somente no postulado da legalidade, mas também na ideia de consentimento dos indivíduos.

A reivindicação das técnicas de resolução consensual e dos institutos de negociação em matéria tributária ganha potência no âmbito de relações tributárias que exigem o exercício de *poteres discricionários*, sobretudo quanto às escolhas da administração tributária a respeito da adoção dos instrumentos consensuais ou de negociação em substituição àqueles unilaterais, lançando mão da prerrogativa da autoridade, e ainda com relação à definição do conteúdo dos acordos (MOSCATELLI, 2005, p. 123-125). Diante dessas situações, há necessidade de estabelecer regras processuais por lei específica, observando-se as fronteiras constitucionais

⁴⁵⁰ Luigi Magistro e Roberto Fanelli (1999, p. 10) observam que houve uma certa falência no tocante aos institutos convencionais (*fallimento del concordato*), impulsionado pelas reformas fiscais que potencializaram as técnicas de autoliquidamento (*autoliquidazione*). Com disso, reacendeu a flagrante desconfiança a respeito do instituto, pois considerado (erradamente) uma expressão da discricionariedade administrativa no âmbito do direito tributário, além do suposto favorecimento aos fenômenos de corrupção. Os autores destacam que, sob o pretenso argumento de combate à corrupção, a realidade dos fatos demonstrou que o gosto do remédio resultou mais amargo que a própria doença, porquanto o sistema de avaliação concebido pela reforma tributária acabou gerando uma disputa de enormes proporções, com milhões de processos represados e taxas de acumulação muito altas.

⁴⁵¹ A respeito das fases evolutivas do procedimento administrativo, Enrico Marelló (2000, p. 120) acrescenta que: “In questo senso, gli studiosi di diritto amministrativo sogliono distinguere tre fasi nell'evoluzione degli studi sul procedimento. In un primo tempo l'attenzione è stata focalizzata sul concetto di procedimento come insieme di atti tra loro concatenati in modo che il precedente sia legittimo presupposto dell'atto successivo e si è rilevato come la categoria del procedimento assolve alla necessità di efficienza dell'Amministrazione e permetta valutazioni circa la correttezza dell'azione. In un momento successivo si oppone la teoria funzionale, secondo la quale il procedimento è la forma attraverso cui si esprime il momento autoritativo, spostandosi così l'attenzione dall'atto alla funzione. Prendendo le mosse dall'ultima nozione elaborata si è infine notato come il procedimento sia possibile luogo di ponderazione e valutazione di interessi contrapposti, necessaria limitazione del potere dell'Amministrazione di incidere unilateralmente su posizioni altrui. La potestà amministrativa viene limitata nello stato moderno con l'utilizzo di vincoli procedurali.”

impositivas sobre a tributação, de modo a combinar a celebração dos acordos com os procedimentos definidos em abstrato, o que consagra uma possibilidade jurídica de conferir, concretamente, maior prestígio à capacidade contributiva.

O ordenamento jurídico italiano encontra suporte normativo específico para as vias consensuais de determinação da obrigação tributária e de composição de conflitos emergentes. O Decreto Legislativo nº 546, del 31 dicembre 1992, que trata de “Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413” (ITALIA, 1993), e o Decreto Legislativo nº 218, del 19 giugno 1997, sobre “Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale” (ITALIA, 1997), disciplinam a concertação fiscal tanto em âmbito administrativo, o chamado *l'accertamento con adesione*, quanto na esfera judicial, a *conciliazione giudiziale*.⁴⁵²

O *l'accertamento con adesione* consolida a noção do *acordo* no direito tributário italiano, com profundas raízes no sistema jurídico, que, desde suas origens mais remotas, concebeu a possibilidade das técnicas de resolução pré-contenciosa para as possíveis disputas a respeito da fundamentação do crédito tributário. Na base de acordos, portanto, “há uma definição do tributo *aceito*, razão pela qual o instituto é definido como *por adesão*.” (MAGISTRO; FANELLI, 1999, p. 1).

A respeito da natureza jurídica do *l'accertamento con adesione*, a doutrina italiana descarta a propriedade meramente contratual ou transaccional para reconhecer uma natureza notadamente híbrida,⁴⁵³ observando que o “*l'accertamento con adesione non può quindi essere configurato come contratto o negozio giuridico per il semplice fatto di costituire un provvedimento impositivo risultato di (istituito da) un procedimento nel quale siffatto accordo sostanziale costituisce un presupposto di fatto.*”⁴⁵⁴ (AUCEJO, 2008, p. 59). A própria previsão legislativa, disciplinadora do convite a ser endereçado ao contribuinte, proclama a hipótese do dever de convocação do contribuinte e, portanto, a sua proteção contra a negação de proteção

⁴⁵² Segundo explica a doutrina italiana, o Decreto-Legge n. 564/1994 instituiu um novo sistema de solução convencional de disputas fiscais, assentado no *neooncordato*, na *autotutela*, na *conciliazione giudiziale* e na *definizione delle liti minori pendenti* (MAGISTRO; FANELLI, 1999, p. 11).

⁴⁵³ A par das propostas definidores da natureza jurídica do *accertamento con adesione*, transitando entre as figuras de ato unilateral da administração e negócio bilateral com estrutura de contrato transaccional, a doutrina tem buscado um posição eclética (*acuerdo administrativo*), observando, de um lado, um substrato publicístico e, de outro, um conteúdo privatístico, sendo necessário “atribuir el justo peso ao consenso del contribuyente, pero sin olvidar que la función del instituto es llegar a una más realista determinación de l abas imponible y cuyos efectos dependen exclusivamente de la ley y no de la voluntad de las partes.” (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 59).

⁴⁵⁴ “[...] o lançamento com adesão não pode, pois, ser configurado como um contrato ou uma transação legal, pelo simples fato de constituir uma disposição impositiva resultante de (instituída por) um procedimento no qual um acordo substancial constitui um pressuposto de fato.” (tradução nossa)

jurisdicional (*le ipotesi di doverosità della convocazione del contribuente e la tutela di esso a fronte del diniego di tutela giustiziale*) (GARBARINO, 2003, p. 178).⁴⁵⁵

A lógica que subjaz no instituto do *l'accertamento con adesione* envolve questões que afligem, de regra, a temática dos métodos consensuais e instrumentos de negociação na aplicação das normas tributárias, relacionadas com os obstáculos inerentes à legalidade e à indisponibilidade do crédito tributário. Mesmo sem negar o caráter indisponível da obrigação jurídico-tributária, cumprindo à autoridade fazendária determinar o tributo devido com base na legislação, existem casos em que a determinação do *quantum* devido exige avaliações ou estimativas que são afetadas por aspectos da apreciação subjetiva; em outras situações, a interpretação da legislação tributária não permite uma conclusão inequívoca com relação à fenomenologia concreta à qual ela é aplicada.

O “lançamento com adesão” revela-se, portanto, essencialmente, um mecanismo de ajuste entre o sujeito passivo e a administração tributária,⁴⁵⁶ direcionado para a prevenção de litígios no momento da determinação da obrigação tributária, exteriorizando-se como uma espécie de acordo a ser alcançado mediante iniciativa do fisco ou do contribuinte. O instrumento consensual permite que os contribuintes colaborem com a administração na definição dos impostos devidos, evitando, assim, o surgimento da disputa tributária.⁴⁵⁷

Em termos práticos,⁴⁵⁸ conforme dispõe a legislação, incumbe à administração tributária (*l'ufficio*) remeter um convite ao contribuinte (*avvio del procedimento*), a fim de que possam, de modo contraditório e consensualmente, estabelecer o *quantum debeatur* do crédito tributário, ou, paralelamente, poderá o próprio sujeito passivo sob fiscalização, ou ainda quando

⁴⁵⁵ Carlo Garbarino (2003, p. 174) reforça a ideia de um sistema de acordo *não vinculativo*, destacando que “[...] l'esistenza dell'accordo sostanziale non vincola giuridicamente le parti, salvo che non si perfezioni procedimento a cui tale accordo accede.”

⁴⁵⁶ Aludindo Eva Andrés Aucejo (2008, p. 48), trata-se de uma figura de natureza conciliativa ínsita ao *processo de gestão* tributária italiana, de iniciativa da administração ou do contribuinte, que promove um acordo (*entende cordiale*) sobre a determinação do *debito tributario*, não obstante seja reconhecida a impossibilidade de ser objeto de debate aqueles elementos constitutivos da obrigação tributária que a administração disponha de provas efetivas e certas a respeito de seu volume ou quantia, nem tampouco sobre a alíquota e os elementos essenciais do tributo previsto por lei.

⁴⁵⁷ Precisamente o princípio da economicidade está na base de sustentação do instituto *l'accertamento con adesione*, porquanto permite a discussão prévia entre fazenda pública e o contribuinte, com a ciência dos motivos opostos e a avaliação de possíveis espaços para uma solução mutuamente benéfica. Noutras palavras, a prática consente que sejam minimizados os fatores de incerteza, afastando eventual sucumbência em juízo, além de surtir um efeito mais imediato, com a efetiva arrecadação viabilizada pela remodulação da base de cálculo previamente aceita pelo contribuinte (MAGISTRO; FANELLI, 1999, p. 2-3).

⁴⁵⁸ O ato jurídico de *l'accertamento con adesione* é formalizado pela confecção de um documento escrito, em duplicado, com o consentimento do contribuinte e do representante da administração tributária, contemplando os elementos e a motivação em que se fundamenta, bem como a liquidação dos impostos, das multas e outros eventuais encargos. Configura-se, dessa maneira, um ato verificativo, caracterizado pela não contestação por parte do contribuinte e pela imodificabilidade pela autoridade tributária (MAGISTRO; FANELLI, 1999, p. 161).

tenha sido notificado do lançamento fiscal ou da correção de um lançamento (*Istanza del contribuente*), requerer a adoção da providência administrativa do *l'accertamento con adesione*, ficando os prazos suspensos a contar da data de apresentação do pedido (ITALIA, 1997, § 3º, art. 6), pelo período legal de noventa dias, seja para eventual recurso ou para o pagamento de impostos.⁴⁵⁹

Diversamente do *l'accertamento con adesione*, a *conciliazione giudiziale* tem uma propriedade resolutória (e não preventiva),⁴⁶⁰ com previsão no Decreto Legislativo nº 546, del 31 dicembre 1992, e suas modificações (Decreto Legislativo nº 218, del 19 giugno 1997, e, mais recentemente, Decreto Legislativo nº 156, del 24 settembre 2015), estipulando que cada parte litigante poderá apresentar perante a outra, *no curso do processo judicial*, uma proposta de conciliação, total ou parcial, da controvérsia em matéria tributária. Em suma, os dois institutos têm objetivos semelhantes,⁴⁶¹ porém a *conciliazione giudiziale* intervém mais tarde.

A *conciliazione giudiziale* nasceu como o resultado de uma evolução legislativa caótica e não uníssona entre os anos de 1994 e 1995, permanecendo inicialmente ineficaz por conta da ausência das necessárias fontes reguladoras. Pouco tempo depois, o instituto acabou afetado por uma intervenção normativa inovadora, muito embora sem o estabelecimento de limites adicionais (objetivos ou subjetivos) ao modelo implementado, até que, em meados de 2004, nova mudança introduziu nas disposições legais os avanços necessários para a garantia e o cumprimento no regime. Portanto, como destacam Victor Uckmar e Francesco Tundo (2007, p. 1378-1379), uma trajetória legislativa que permite notar o inequívoco sinal de evolução do instituto em direção à isonomia, à participação, ao consenso e à deflação de litígios.

A respeito do tema, Carlo Garbarino (2003, p. 190) ressalta que é preciso revisitar as origens do procedimento administrativo e perceber que o consenso não representa a antítese da autoridade, sublinhando que “il consenso ottenuto attraverso la partecipazione al procedimento tributario, nelle diverse forme in cui si sta attuando, non è quindi la antitesi dell'autorità ma una trasformazione dei contenuti della stessa.” Noutros termos, o império da autoridade impõe-se

⁴⁵⁹ Interessante observar que a legislação italiana expressamente preconiza, a bem da estabilidade das relações jurídico-tributárias, a irrecorribilidade das avaliações obtidas pelo acordo de adesão perante o tribunal fiscal: “Art. 3. *Definizione degli accertamenti nelle altre imposte indirette. [...] 4. L'accertamento definito con adesione non e' soggetto ad impugnazione e non e' integrabile o modificabile da parte dell'ufficio* (ITALIA, 1997).

⁴⁶⁰ Sobre o assunto: “A differenza dell'accertamento con adesione, quindi, la conciliazione giudiziale non previene la lite, ma interrompe il processo estinguen do la lite stessa.” (GARBARINO, 2003, p. 267).

⁴⁶¹ A respeito da conciliazione giudiziale, Eva Andrés Aucejo (2008, p. 99) complementa: “[...] es un instituto de naturaleza procesal, típico de la jurisdicción tributaria que tiene como finalidad acercar las posiciones de las partes insitas en la primera instancia del proceso tributario.”

de maneira mais eficiente⁴⁶² quando houver um consenso, chegando mesmo a incorporar o consentimento em seu próprio conteúdo.

A questão do *objeto* constitui, provavelmente, o principal nó teórico-hermenêutico da *conciliazione giudiziale*,⁴⁶³ impulsionando os principais argumentos trazidos pelas teses reconstrutivistas opostas aos “impostos acordados”, tanto as teorias unilaterais quanto as transacionais. Nessa perspectiva, a produção legislativa incansável a respeito do instituto parece reconhecer a existência de incertezas inevitáveis no tocante à esfera da conciliação judicial.⁴⁶⁴ É útil reconhecer, portanto, que a ausência de limites claros ou definições das fronteiras balizadoras do ajuste tributário, em vez de franquear um campo irrestrito à conciliação, pode ser prejudicial ao modelo.⁴⁶⁵

A doutrina italiana não se omitiu em verificar a questão da compatibilidade da “*conciliazione giudiziale tributaria*” com a “*indisponibilità tributaria*”. Victor Uckmar e Francesco Tundo (2007, p. 1398) afirmam que o dogma da indisponibilidade se revela inconsistente para ensejar uma inacessibilidade ao campo da negociação, mesmo sob o enfoque da “irredutibilidade ao crédito tributário”, haja vista que o ambiente em que a conciliação judicial opera fisiologicamente é apenas aquele da “conquista incerta”, em que conflitam a reivindicação da administração e o direito do contribuinte.

⁴⁶² O acordo fiscal conciliatório é entendido como o “instrumento ético do raciocínio jurídico tributário”, compreendendo um “*accordo (processuale) frutto della fusione (e non già nella somma) di due volontà finalizzate a gestire le conseguenze dell'incerto obiettivo (la lite)*.” Trata-se de adotar a lógica ética da disputa, impondose a identificar a melhor escolha (enquanto “resultado”), baseada na avaliação custo/benefício (UCKMAR; TUNDO, 2007, p. 1400).

⁴⁶³ Sobre essa dificuldade, Heleno Taveira Torres (2003, p. 14) tratou de analisar o modelo italiano, destacando: “Materialmente, essa conciliação prévia não encontra qualquer restrição, podendo reportar-se a provas, matéria de fato ou de direito, bastando que se trate de tributos sobre os quais a ‘Comissão Tributaria’ tenha domínio e o Juiz seja competente para julgar; e formalmente, constitui-se como instituto eminentemente processual, ao pressupor um processo judicial em curso.”

⁴⁶⁴ Eva Andrés Aucejo (2008, p. 102-103) defende que a *conciliazione giudiziale*, diante da inexistência de regulação vigente específica a impor limites expressos ou condicionantes de alcance objetivo nas matérias suscetíveis de conciliação judicial, estende-se a todas as controvérsias tributárias, em qualquer tipo de lide motivada por impugnação do lançamento, atos de arrecadação, ações de repetição de ingressos indevidos, inclusive aquelas que tenham por único objeto as infrações tributárias. No mesmo sentido, a doutrina sustenta que a margem legítima de incidência da *conciliazione giudiziale* é bastante ampla, podendo envolver qualquer tipo de controvérsia sobre fatos ou direitos: “Ciò significa, ad esempio, con riguardo al comparto dell'imposizione sui redditi e sul valore aggiunto, che rientra nella nella disponibilità delle parti la definizione delle controversie concernenti (per citare le ipotesi più rilevanti): le questioni di fatto come di quelle di diritto; la rettifica di qualsiasi tipo di reddito; l'accertamento c. d. “sintetico”; l'accertamento parziale; la misura degli interessi.” (MAGISTRO; FANELLI, 199, p. 288).

⁴⁶⁵ Provavelmente, também em razão dessas dificuldades, “il legislatore ha ripristinato in due tempi la situazione di semi-silenzo normativo ante '94 e ricondotto l'intera questione all'analisi *dogmatica, senza immaginare che l'apertura incondizionata avrebbe potuto in teoria far delineare ambiti applicativi più angusti dei precedenti.*” (UCKMAR; TUNDO, 2007, p. 1381-1383).

De todo modo, o ordenamento jurídico italiano consagra um sistema de proteção jurisdicional alinhado a outras instituições de justiça, que se estendem desde a deflagração do procedimento tributário até o seu julgamento, por intermédio da *conciliazione tributaria*. Trata-se, dessa maneira, da efetivação do procedimento equitativo, posicionando a conciliação tributária não exatamente como um negócio jurídico, mas como um instituto processual, pelo qual “*la controversia infatti non è risolta con un provvedimento dell'Amministrazione finanziaria, bensì con un atto del giudice che estingue il processo.*” (GARBARINO, 2003, p. 264). Ainda assim, cabe notar que a conciliação ostenta uma natureza judicial apenas num sentido amplo, porque não resulta em um julgamento propriamente de mérito, uma vez que representa uma alternativa à jurisdição impositiva e exprime a composição judicial do litígio entre a administração e os contribuintes. É, pois, a última via possível de acordo⁴⁶⁶ antes que o assunto seja impositivamente resolvido.

A partir das recentes alterações legislativas que afetaram o instituto da *conciliazione giudiziale*, ocorridas no ano de 2015, o regulamento do processo tributário italiano passou a disciplinar adicionalmente a conciliação sob uma perspectiva inovadora, prevendo a conciliação fora de audiência (*conciliazione fuori udienza*),⁴⁶⁷ a conciliação em audiência

⁴⁶⁶ A construção legislativa consagra uma estruturação da relação entre o contribuinte e a administração alicerçada na dialética de confiança mútua, de acordo com os princípios estabelecidos no “Estatuto dos direitos contribuintes”, produto do levante dos anos 1990 no campo do direito administrativo italiano, culminando na propagação de novas instituições, disposta a limitar o avanço do passivo financeiro nos casos em que a perda de receitas é produzida na interpretação das regras fiscais (UCKMAR; TUNDO, 2007, p. 1381).

⁴⁶⁷ “Art. 48 - Conciliazione fuori udienza

1. Se in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia.
2. Se la data di trattazione è già fissata e sussistono le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa.
3. Se la data di trattazione non è fissata, provvede con decreto il presidente della sezione.
4. La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo di cui al comma 1, nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.” (ITALIA, 1993).

(*conciliazione in udienza*)⁴⁶⁸ e a definição e o pagamento das quantias devidas (*definizione e pagamento delle somme dovute*).⁴⁶⁹

No caso da *conciliazione fuori udienza*, desde que a sentença ainda esteja pendente, é facultado às partes apresentarem ao órgão julgador (*commissioni tributarie*) uma petição conjunta, com vistas à definição da disputa, total ou parcialmente, por meio do acordo conciliatório, que constituirá título habilitado para a arrecadação de valores eventualmente devidos pelo contribuinte, assim como para o pagamento dos valores devidos ao contribuinte. Já na hipótese de *conciliazione in udienza*, cada interessado é legitimado a apresentar o pedido de conciliação do litígio, total ou parcialmente. Desse modo, restando satisfeitas as condições de elegibilidade da conciliação, o ajuste é formatado e finalizado por meio da elaboração de uma ata, com a indicação dos montantes devidos, além dos termos e das modalidades de pagamento.⁴⁷⁰ À semelhança do que acontece na *conciliazione fuori udienza*, as atas de acordo

⁴⁶⁸ “Art. 48-bis Conciliazione in udienza

1. Ciascuna parte entro il termine di cui all'articolo 32, comma 2, può presentare istanza per la conciliazione totale o parziale della controversia.

2. All'udienza la commissione, se sussistono le condizioni di ammissibilità, invita le parti alla conciliazione rinviando eventualmente la causa alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo.

3. La conciliazione si perfeziona con la redazione del processo verbale nel quale sono indicate le somme dovute con i termini e le modalità di pagamento. Il processo verbale costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

4. La commissione dichiara con sentenza l'estinzione del giudizio per cessazione della materia del contendere.” (ITALIA, 1993).

⁴⁶⁹ “Art. 48-ter Definizione e pagamento delle somme dovute

1. Le sanzioni amministrative si applicano nella misura del quaranta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio.

2. Il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 o di redazione del processo verbale di cui all'articolo 48-bis.

3. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

4. Per il versamento rateale delle somme dovute si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'accertamento con adesione dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.” (ITALIA, 1993).

⁴⁷⁰ É interessante notar que a legislação processual confere um elevado prestígio à conciliação *judiziale*, estabelecendo, expressamente, que as sanções administrativas serão aplicadas até quarenta por cento do mínimo exigido por lei, nos casos de resolução da conciliação em primeiro grau de julgamento, e até ao limite de cinquenta por cento, nas hipóteses de sucesso da concertação em segundo grau de julgamento. Da mesma forma, em caso de descumprimento da conciliação, a autoridade da fórmula consensual é também valorizada, com a cobrança do imposto, dos juros e das penalizações, relativamente às parcelas ou quantias ajustadas, aumentadas à metade, sem prejuízo da aplicação ao valor residual devido como imposto. Eva Andrés Aucejo (2008, p. 75-77) enfatiza que os efeitos derivados do *concordato tributario* podem assim se resumir: a) impossibilidade de impugnação do acordo tomado; b) redução das sanções por ilícitos tributários; c) efeitos penais do acordo.

são também títulos legítimos para a exigência dos valores devidos aos cofres públicos, bem como para o pagamento de quantias devidas ao contribuinte.

Em conclusão, pode-se verificar que, também no direito fiscal italiano, supera-se a concepção de uma participação puramente defensiva e contraditória dos contribuintes com relação às atuações administrativas discricionárias do fisco, a partir de um sistema de justiça que se moderniza na direção de uma atuação *colaborativa*, alinhado aos valores proclamados pelo Estado constitucional de direito, com aptidão para fornecer os elementos necessários para a melhor tomada de decisão no caso concreto.

4.5 A ARBITRAGEM TRIBUTÁRIA E O DIREITO PORTUGUÊS

A introdução da via arbitral tributária no ordenamento jurídico português foi encarada em sua gênese como uma certa ousadia,⁴⁷¹ descortinando uma grande revolução em um sistema complicado, abarrotado abusivamente por instâncias processuais demasiadas e alternativas, com prazos e diplomas sobrepostos: “uma amálgama legislativa que em nada contribuía para a celeridade processual e para o desígnio constitucional de assegurar aos particulares uma tutela jurisdicional efectiva.” (ALMEIDA, 2011, p. 381-384). Em caráter de pioneirismo no plano interno, Portugal introduziu a arbitragem tributária como uma “novidade quase absoluta em termos internacionais”,⁴⁷² haja vista a ausência de registros da adoção de solução idêntica por parte da esmagadora maioria dos países desenvolvidos.

O progresso da arbitragem tributária apenas foi possível em razão da grave tensão deficitária das contas públicas portuguesas,⁴⁷³ agravadas por um sistema de justiça com uma eficiência bastante questionável, o que acabou impulsionando a adoção de medidas políticas

⁴⁷¹ Em Portugal, a Resolução do Conselho de Ministros n° 175/2001 representou o estopim de um novo ciclo do direito administrativo, a partir da criação do Centro de Arbitragem Administrativa, promovendo, determinando e recomendando a resolução de litígios por meios alternativos, como a mediação e a arbitragem. Trata-se da “primeira pedra na edificação de um sistema alargado, coerente e generalizado de desjudicialização, que marcou a política de reforma do sistema de Justiça adoptada pelo Ministério da Justiça na vigência do XVI Governo Constitucional.” (OLIVEIRA, 2010b, p. 70).

⁴⁷² No âmbito do “direito tributário internacional”, Alberto Xavier (2007, p. 194 e ss.) descreve um papel já destacado do procedimento amigável (autónomo, preventivo, bilateral e informal) e da arbitragem tributária, cuja convenção arbitral goza de precedência hierárquica sobre os tratados bilaterais, na parte em que se refere ao procedimento amigável. Mais recentemente, aliás, destaca que a OCDE recomendou o estudo da aplicação da arbitragem como fórmula para eliminação da dupla tributação em matéria de preços de transferência.

⁴⁷³ Glória Teixeira (2016, p. 383) relata que Portugal iniciou o século XXI fortemente endividado e em 2011, com o agravamento da crise europeia e internacional, viu-se obrigado a pedir ajuda externa para conseguir sobreviver. As principais fraquezas do País foram identificadas pelo FMI, em 2010, que solicitou políticas sérias e recomendou medidas que deveriam ser implementadas com ambição e liderança.

estranhas ao discurso fiscalista.⁴⁷⁴ A arbitragem tributária em Portugal desponta, desse modo, na trilha de experiências com a arbitragem administrativa,⁴⁷⁵ que se insere, aliada à mediação, naquilo que se convencionou designar como o “caminho da boa administração”.⁴⁷⁶ Lúcio de Assunção Barbosa, então Presidente do Supremo Tribunal Administrativo, relatava, diante desse recorte histórico, um cenário de litigância crescente, com causa na crise econômica, na agressividade fiscal e na conscientização progressiva dos cidadãos por direitos.⁴⁷⁷

Em sua essência, a concepção da arbitragem em matéria tributária é absolutamente compatível com o modelo constitucional dos Estados modernos, cuja idealização dos processos tende a recorrer cada vez menos ao poder de autoridade, pretendendo, pelo contrário, uma via mais aberta e preponderante de diálogo com os cidadãos-contribuintes, que passaram a desempenhar um papel relevante e ativo no quadro de concertação social. Esse é, aliás, o entendimento defendido nas discussões que conduziram à implementação da arbitragem fiscal em Portugal, como forma adicional de resposta aos problemas públicos (FERREIRA, 2010, p. 18-22), em sintonia com as garantias do processo tributário.⁴⁷⁸ Trata-se de uma inovadora compreensão do sistema de justiça tributária em Portugal.

A admissibilidade da via arbitral para as questões de direito público, em especial as tributárias, encontra suporte constitucional expresso, ínsito no art. 209 da Constituição de Portugal de 1976,⁴⁷⁹ autorizando a instituição de tribunais arbitrais, sem qualquer ressalva

⁴⁷⁴ Ana Perestrelo de Oliveira (2010a, p. 131) lembra que a arbitragem e a fiscalidade foram percebidas, tradicionalmente, como uma relação de “água e fogo”, mantendo-se a questão da arbitragem tributária sob tensão mesmo depois da autorização legislativa contida no Orçamento do Estado para 2010, com uma acentuada resistência para a introdução do modelo como meio de resolução alternativa de litígios no ordenamento português.

⁴⁷⁵ Sobre o assunto: “A implementação da arbitragem no ordenamento português ocorreu no bojo de recorrentes reformas que consolidaram o modelo do contencioso administrativo, notadamente com o advento de duas legislações significativas, no início dos anos 2000, sobre a alteração do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais e a aprovação do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.” (ANDRADE, 2017a, p. 43 e ss.). Diogo Feio (2008, p. 103) destaca a vizinhança entre os direitos administrativo e fiscal, com quadros de princípios muito similares, o que contribuiu decisivamente para a implementação da arbitragem tributária.

⁴⁷⁶ Maria da Conceição Oliveira (2010, p. 59) inseriu o trajeto evolutivo da arbitragem e da mediação em matérias de direito público no contexto da chamada “boa administração”, ressaltando as ideias de “comunicação” e “colaboração”, que permitem “responder às necessidades dos Cidadãos e das empresas, de forma eficiente e eficaz ao promover canais de comunicação acessíveis e ágeis, além de estimular e aprofundar práticas colaborativas entre os particulares e as entidades públicas.”

⁴⁷⁷ Lúcio Barbosa ainda destaca que 2004 representou um ano de viragem no direito administrativo português, contabilizando mais de 43.000 processos amontoados nos tribunais de primeira instância, cuja pendência média, por magistrado, era de 737 processos, havendo tribunais, contudo, com volume superior a 1.000 processos (VILLA-LOBOS; VIEIRA, 2010, p. 5).

⁴⁷⁸ “It can be concluded that, despite their particularities, principles of tax arbitration are common to the other types of procedure, highlighting the tax procedure in particular.” (RIBEIRO, 2015, p. 48).

⁴⁷⁹ “CAPÍTULO II - Organização dos tribunais. Artigo 209.º Categorias de tribunais. 1. Além do Tribunal Constitucional, existem as seguintes categorias de tribunais: a) O Supremo Tribunal de Justiça e os tribunais judiciais de primeira e de segunda instância; b) O Supremo Tribunal Administrativo e os

quanto à matéria jurídica. Adicionalmente, o texto constitucional congrega na disciplina da “função jurisdicional”⁴⁸⁰ a possibilidade de institucionalização dos “instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos”,^{481,482} ressoando um compromisso com o direito de participação,⁴⁸³ igualmente pronunciado na Carta.⁴⁸⁴

Jorge Miranda e Rui Medeiros (2007, p. 115-117) dizem, com propriedade, que os tribunais arbitrais se encontram, também eles, “subordinados ao regime da categoria dos tribunais judiciais”, resultando em uma “verdadeira assimilação material entre os tribunais arbitrais e os tribunais judiciais.”⁴⁸⁵ Em consequência da autoridade de tribunais arbitrais como

demais tribunais administrativos e fiscais; c) O Tribunal de Contas. 2. Podem existir tribunais marítimos, tribunais arbitrais e julgados de paz. 3. A lei determina os casos e as formas em que os tribunais previstos nos números anteriores se podem constituir, separada ou conjuntamente, em tribunais de conflitos. 4. Sem prejuízo do disposto quanto aos tribunais militares, é proibida a existência de tribunais com competência exclusiva para o julgamento de certas categorias de crimes”.

⁴⁸⁰ O reconhecimento da natureza jurisdicional da arbitragem tributária é questão superada no direito português: “[...] não obstante a respectiva natureza voluntária, determinou a decisão do TJ [Tribunal de Justiça] no acórdão *Ascendi*, que reconheceu os tribunais arbitrais tributários como seus interlocutores diretos, ao abrigo do artigo 267.º TFUE [Tratado de Funcionamento da União Europeia]” (VILLA-LOBOS; PEREIRA, 2014, p. 87-122).

⁴⁸¹ “Artigo 202.º Função jurisdicional

1. Os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo.

2. Na administração da justiça incumbe aos tribunais assegurar a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos, reprimir a violação da legalidade democrática e dirimir os conflitos de interesses públicos e privados.

3. No exercício das suas funções os tribunais têm direito à coadjuvação das outras autoridades.

4. A lei poderá institucionalizar instrumentos e formas de composição não jurisdicional de conflitos.” (PORTUGAL, 1976).

⁴⁸² A Constituição da República Portuguesa reconhece expressamente múltiplas “categorias de tribunais”, afastando uma concepção unitária do sistema judicial. Não obstante, “a pluralidade de jurisdições não implica pluralidade de princípios quanto às várias categorias de tribunais”, existindo “unidade de princípios constitucionais jurisdicionais quanto às regras vinculantes dos tribunais.” (CANOTILHO; MOREIRA, 2010, p. 547).

⁴⁸³ No campo do direito tributário, especialmente, o direito de participação é também solenemente proclamado na Lei Geral Tributária:

“Artigo 60.º Princípio da participação

1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:

a) Direito de audição antes da liquidação;

b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições;

c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal;

d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção;

e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.” (PORTUGAL, 1976).

⁴⁸⁴ “Artigo 267.º Estrutura da Administração

1. A Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática.” (PORTUGAL, 1976).

⁴⁸⁵ Canotilho e Moreira (2010, p. 551-552), em contraponto, afirmam que a consolidação da visão dos tribunais arbitrais como organismos integrantes da estrutura jurisdicional percorreu caminhos tortuosos, desde sempre enfrentando ressalvas quanto à possibilidade de arbitragem com relação a matérias de

estruturas típicas da jurisdição do Estado, destacam algumas implicações consectárias: a independência dos juízes dos tribunais arbitrais; os juízes dos tribunais arbitrais não podem ser responsabilizados por suas decisões, exceto nas hipóteses previstas para os demais juízes; a criação dos tribunais arbitrais é matéria reservada à competência legislativa; os tribunais arbitrais não podem aplicar normas que impliquem afronta à Constituição; as decisões arbitrais precisam ser fundamentadas; o poder jurisdicional dos tribunais arbitrais termina com a prolação da decisão que põe fim ao litígio; as audiências devem ser, em princípio, públicas; os tribunais arbitrais têm direito, no exercício funcional, às garantias inerentes ao estatuto funcional dos juízes de Estado (MIRANDA; MEDEIROS, 2007, p. 117-119).

O ordenamento jurídico português, atendendo às diretrizes da Carta Política, é exuberante ao disciplinar as vias arbitrais no âmbito do direito público, com uma extensa legislação que confere maior segurança aos seus institutos e procedimentos. O Código de Processo nos Tribunais Administrativos (PORTUGAL, 2002), consubstanciado na Lei nº 15/2002,⁴⁸⁶ prevê que pode ser constituído o tribunal arbitral para o julgamento de questões de direito público.⁴⁸⁷ A Lei nº 63/2011 (PORTUGAL, 2011b), por sua vez, que aprovou a Lei da Arbitragem Voluntária, estabelece que “o Estado e outras pessoas colectivas de direito público podem celebrar convenções de arbitragem, na medida em que para tanto estejam autorizados por lei ou se tais convenções tiverem por objecto litígios de direito privado.” Paralelamente,

competência dos tribunais administrativos e fiscais. Relevante doutrina sustenta ser bastante questionável o âmbito e a natureza dos litígios que podem ser submetidos à jurisdição dos tribunais arbitrais, afirmando, não obstante, que, seguramente, ficam fora da possibilidade de convenções arbitrais “os direitos indisponíveis e os litígios constitucionalmente submetidos em exclusivo aos tribunais judiciais.” E prosseguem: “De qualquer modo, a dimensão dos tribunais arbitrais justifica restrições à sua *jurisdicionalidade*: ilegitimidade da acção executiva, mesmo das próprias decisões (os árbitros dizem o direito mas não executam), em causas de natureza híbrida ou mista (ex.: divisão de coisa comum), inidoneidade para imposição de meios coercitivos, inexigibilidade de fórmulas juramentais, incompetência para aplicação e condenação em multa, ilegitimidade para decretamento de arrestos e embargos, obrigatoriedade da medida de obtenção de provas através dos tribunais judiciais.”

⁴⁸⁶ Alterado pelo/a Artigo 11.º do/a Lei n.º 59/2008 e pelo Artigo 2.º do/a Decreto-Lei n.º 214-G/2015.

⁴⁸⁷ “a) Questões respeitantes a contratos, incluindo a anulação ou declaração de nulidade de atos administrativos relativos à respetiva execução;
b) Questões respeitantes a responsabilidade civil extracontratual, incluindo a efetivação do direito de regresso, ou indemnizações devidas nos termos da lei, no âmbito das relações jurídicas administrativas;
c) Questões respeitantes à validade de atos administrativos, salvo determinação legal em contrário;
d) Questões respeitantes a relações jurídicas de emprego público, quando não estejam em causa direitos indisponíveis e quando não resultem de acidente de trabalho ou de doença profissional.” (PORTUGAL, 2002).

ainda, o Código do Procedimento Administrativo⁴⁸⁸ e o Código dos Contratos Públicos⁴⁸⁹ disciplinam a possibilidade dos instrumentos contratuais submetidos a regimes de direito privado na esfera do direito público.

Na esfera fiscal, especialmente, Ana Perestrelo de Oliveira (2010a, p. 132) acentua três obstáculos que se impuseram na edificação de um modelo para a arbitragem tributária: “a tradicional visão da fiscalidade como ‘atributo da soberania’,⁴⁹⁰ o princípio da legalidade fiscal e, sobretudo, a problemática compatibilização da natureza da obrigação tributária com o critério geral da arbitrabilidade (por enquanto) vigente na nossa ordem jurídica (a ‘disponibilidade do direito’)”. Calvo Ortega (2001, p. 153) adiciona, ainda, que “arbitraje se presentaría así como una figura arriesgada para algo tan sagrado como la Hacienda Pública y sería visto con un cierto temor.” Como contraponto, Francisco Nicolau Domingos (2014, p. 42) esclarece que a doutrina tratou de reconhecer na própria insuficiência do Estado, incapaz de responder eficazmente às demandas de justiça dos cidadãos, um dos elementos que favoreceu a incorporação da arbitragem no direito administrativo e tributário.

Durante algum tempo, levantou-se a questão de que a arbitragem tributária colocaria em xeque os princípios da legalidade e da indisponibilidade do crédito tributário, em consequência das rígidas fronteiras da lei tributária, insuperáveis na esfera da autonomia.⁴⁹¹ A construção doutrinária, porém, logo tratou de desbancar essa hesitação, reconhecendo a plena

⁴⁸⁸ “Artigo 100.º Audiência dos interessados

1 - Tratando-se de regulamento que contenha disposições que afetem de modo direto e imediato direitos ou interesses legalmente protegidos dos cidadãos, o responsável pela direção do procedimento submete o projeto de regulamento por prazo razoável, mas não inferior a 30 dias, a audiência dos interessados que como tal se tenham constituído no procedimento. [...]

Artigo 200.º Espécies de contratos

1 - Os órgãos da Administração Pública podem celebrar contratos administrativos, sujeitos a um regime substantivo de direito administrativo, ou contratos submetidos a um regime de direito privado.” (PORTUGAL, 2015).

⁴⁸⁹ “Artigo. 278.º Utilização do contrato administrativo

Na prossecução das suas atribuições ou dos seus fins, os contraentes públicos podem celebrar quaisquer contratos administrativos, salvo se outra coisa resultar da lei ou da natureza das relações a estabelecer.” (PORTUGAL, 2008).

⁴⁹⁰ Diogo Leite de Campos (2010, p. 36-37) observa que essa ideia de “soberania” e de “poderes” está ultrapassada, sendo que “quem usa esses conceitos está pelo menos cinquenta anos atrasado.” Em paralelo, indaga a respeito da legitimidade do Estado para se afirmar como um “Estado de poderes”, ilustrando que há tempos escrevera um artigo sobre a Constituição do Brasil, quando criticou o texto exatamente por afirmar que o Estado “se funda nos três poderes: executivo, legislativo e judicial.” “Poderes? Sobre quem? Sobre nós cidadãos?” E remata: “Não. Nós somos pessoas humanas livres, com direitos originários superiores e anteriores ao Estado, de maneira que se há soberania é de nós em relação ao Estado.” O Estado existe para estar a serviço dos cidadãos, e não o inverso.

⁴⁹¹ Outras indagações faziam ainda um paralelo com a problemática dos “conceitos indeterminados”, com propostas que sustentavam que os campos de disponibilidade a que estaria confinada a arbitragem tributária seriam “todas as matérias em que a Administração Tributária goze de amplos poderes de livre apreciação ou em que o legislador utilize conceitos indeterminados cujo preenchimento fique dependente de uma margem de discricionariedade administrativa.” (ALMEIDA, 2011, p. 386).

viabilidade jurídica do modelo. Diogo Leite de Campos (2009, p. 63-73) sustenta que o questionamento não tem qualquer razão por diversos motivos, apontando como o principal deles a própria natureza da arbitragem, que não coloca em causa a questão da indisponibilidade do crédito tributário. Com efeito, “se julgar por um juiz togado os créditos tributários não põe em causa a indisponibilidade destes, não se vê como o julgamento, segundo os mesmos parâmetros de legalidade, por juízes não togados, pode pôr em causa a indisponibilidade dos créditos tributários.”⁴⁹²

Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 54), em síntese, conseguiu traduzir a confusão que permeou a retórica de uma parcela significativa da doutrina no enfrentamento da questão da admissibilidade da arbitragem tributária, salientando que “una cosa es que la obligación tributaria, sus elementos esenciales, su nacimiento, así como las reglas para su correcta aplicación, sean materias reservadas a la Ley”, quedando excepcionada, nesse caso, a possibilidade de intervenção voluntária das partes, “y otra muy distinta es que, ante la existencia de una controversia entre la Administración y el obligado tributario, ambos sujetos decidan encomendar su resolución a un tercero – o árbitro.”⁴⁹³ Em suma, nem se cogita que as partes disponham da obrigação tributária, porque ela já está nascida com fundamento no mandamento estabelecido em lei.⁴⁹⁴

Trilhando os caminhos desbravados pela arbitragem na esfera administrativa,⁴⁹⁵ a arbitragem tributária triunfou diante do reconhecimento da sua compatibilidade com o texto

⁴⁹² João Ricardo Catarino e Luciano Filippo (2012, p. 187-213) ainda destacam que “a arbitragem deve ser admitida uma vez que o Direito tributário deixa de se configurar como uma área de rigorosa vinculação legal. As relações fisco-contribuinte deixaram de se desenvolver num sentido rigorosamente vertical para passarem a mover-se em espaços de disponibilidade, isto é, “zonas de acordo”. É o caso dos contratos fiscais, dos conceitos indeterminados, das margens de livre apreciação, dos espaços verdadeiramente discricionários atribuídos à administração tributária por razões de praticabilidade e de maior liberdade na aplicação na lei fiscal. É também o caso da aplicação de métodos de determinação indirecta do rendimento em que se permite a participação e, de algum modo, o ajuste das realidades com o contribuinte.”

⁴⁹³ “[...] uma coisa é que a obrigação tributária, seus elementos essenciais, seu nascimento, assim como as regras para a sua correta aplicação, sejam matérias reservadas à lei” “e outra muito distinta é que, diante da existência de uma controvérsia entre a administração e o obrigado tributário, ambos sujeitos decidam encomendar a sua resolução a um terceiro – o árbitro.” (tradução nossa).

⁴⁹⁴ Também acerca da questão, Vicente-Arche Coloma (2005, p. 54-55) pondera: “[...] acordar entre la Administración y el particular que el litigio sea resuelto por un árbitro, ¿significa disponer de algún elemento de la obligación tributaria?; ¿implica la vulneración del principio de legalidad en este ámbito? A nuestro juicio, ambas cuestiones deben ser contestadas en sentido negativo. Cuando las partes deciden, prestando su mutuo consentimiento, que la resolución del caso se lleve a cabo mediante el procedimiento arbitral, no están disponiendo de ningún elemento de la obligación tributaria, ni esencial ni de cualquier otro tipo, simplemente eligen, en vez de la vía administrativa de recurso, el procedimiento arbitral.”

⁴⁹⁵ A superação das desconfianças referentes ao poder decisório da arbitragem administrativa foram sintetizadas por Anselmo Rodrigues (2010, p. 28): “Como efeito, uma vez criados por lei esses centros de arbitragem, se lhe forem atribuídos poderes de decisão, e não, unicamente, os poderes de conciliação

constitucional e o advento de regulamentação específica dos seus institutos. Os primeiros passos ocorreram a partir de alguns importantes avanços legislativos, a iniciar pelo Código de Processo dos Tribunais Administrativos, que destravou as portas da arbitragem nos domínios do direito público. Desde o ano de 2004, com a reforma operada no contencioso administrativo, Portugal empreendeu um caminho de afirmação irreversível, culminando com a implementação do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), que, anos depois, ampliaria o rol das suas competências para os conflitos tributários.

A arbitragem tributária em Portugal,⁴⁹⁶ como via alternativa de resolução jurisdicional de conflitos,⁴⁹⁷ brotou de autorização específica da Assembleia da República,⁴⁹⁸ ocorrida no ano de 2010, conferindo poderes legislativos ao Governo para implementar uma sistemática heterocompositiva não tradicional.⁴⁹⁹ Nessa esteira, o Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro, do Presidente da República (PORTUGAL, 2011a), tratou de instituir o “Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária (RJAT)”, que nasceu, em linhas gerais, com três objetivos principais: “por um lado, reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos, por outro lado, imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo e, finalmente, reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais.” (PORTUGAL, 2011a).

mediação ou consulta [...], pode-se dizer que, nas matérias que forem previstas, foi institucionalizada uma árbitra obrigatória ou não, no domínio de relações jurídico-administrativas.”

⁴⁹⁶ Também na Espanha algumas vozes têm ecoado a favor do modelo, a exemplo de Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 99), que define a arbitragem tributária como “método voluntario heterocompositivo de resolución de conflictos intersubjetivos planteados en materia tributaria, en el que uno o varios árbitros resuelven el litigio planteado, de manera definitiva, mediante la aplicación de Derecho.”

⁴⁹⁷ A *alternatividade* ou *complementariedade* do procedimento de arbitragem como um dos meios de resolução de conflitos ganha foros de *adequação* nas palavras de Rui Duarte Morais (2012, p. 381), ao defender que a arbitragem tributária deveria ser *obrigatória* em determinadas situações: “Temos duas diferentes situações: os casos em que o objeto do litígio aconselha que seja outrem, que não um tribunal judicial, a dirimi-lo, por não ser o juízo o mais vocacionado, o mais competente, para tal. Estão em causa os litígios cuja resolução implica essencialmente o apelo a conhecimento e experiência não jurídicos: serão, p. ex., os casos de avaliação indireta da matéria coletável e os de fixação de valores patrimoniais. Nestes tipos de litígios, porque reconhecidamente existem melhores condições para que a realização da justiça aconteça fora dos tribunais, a arbitragem deveria, a nosso ver, ser obrigatória.”

⁴⁹⁸ Art. 124.º da Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril, Orçamento do Estado para 2010, com as alterações dos arts. 160.º e 161.º da Lei nº 64-B/2011, de 30 de dezembro, Orçamento do Estado para 2012.

⁴⁹⁹ Já se anunciava na doutrina especializada portuguesa, há quase duas décadas, uma necessidade de reformulação do modelo de arrecadação fiscal, merecendo referência a conferência proferida por Diogo Leite de Campos na Universidade de Santiago de Compostela, em 2003, sob o título *Justiça e Arrecadação nos Impostos portugueses - Um Sistema Esgotado*. Denunciava Diogo Leite de Campos (2006, p. 33-48, 46-47) um sistema esgotado, cujo problema principal se colocava essencialmente na questão da determinação da matéria coletável, permanecendo a questão “claramente apertada entre uma profunda exigência de justiça e a necessidade de arrecadação de receitas”, de modo a invocar alguma solução nos moldes de países como Espanha e Itália, que estariam a caminhar para “uma maior aproximação entre a norma geral e a abstracta e a situação concreta do contribuinte.” Desde então, para além de especulações quanto à adoção da arbitragem tributária no direito português, falava-se em determinação da matéria coletável sujeita à discussão, eventualmente ao acordo, entre a administração e o contribuinte.

Na sequência, a Portaria nº 112-A/2011 (PORTUGAL, 2011c) estabeleceu uma vinculação dos serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD),⁵⁰⁰ merecendo destaque o limite estabelecido para os litígios de valor não superior a 10.000.000 de euros.

Nas linhas gerais delineadas pelo regime jurídico, trata-se a arbitragem em matéria fiscal de um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos fiscais, com competências específicas,⁵⁰¹ cuja decisão tem como critério o direito constituído,⁵⁰² sendo vedado o recurso à equidade, o que afasta a alegada crítica de *desjuridicização* do processo tributário, na medida em que o tribunal arbitral deve-se socorrer sempre do direito posto.⁵⁰³ Caracteriza-se, pois, como uma via jurisdicional não obrigatória para os contribuintes, cujas decisões possuem, contudo, o mesmo valor jurídico das sentenças judiciais. Noutras palavras, a constituição do

⁵⁰⁰ “Artigo 4.º Vinculação e funcionamento

1 - A vinculação da administração tributária à jurisdição dos tribunais constituídos nos termos da presente lei depende de portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e da justiça.” (PORTUGAL, 2011c).

⁵⁰¹ “Artigo 2.º Competência dos tribunais arbitrais e direito aplicável

1 - A competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das seguintes pretensões:

a) A declaração de ilegalidade de actos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;
 b) A declaração de ilegalidade de actos de determinação da matéria tributável, de actos de determinação da matéria colectável e de actos de fixação de valores patrimoniais;
 c) A apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projecto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior.” (PORTUGAL, 2011c).

⁵⁰² A respeito dos limites de investida da arbitragem (matéria de fato ou de direito), a doutrina defende que não existem razões para acreditar que um tribunal arbitral não possa atuar nos mesmos limites de um tribunal do Estado, conforme destaca Paulo Nuncio (2010, p. 67): “limitar a competência de um tribunal arbitral à matéria factual seria, de alguma forma, reduzir a dignidade deste tribunal.” Em sentido convergente, Marciano Seabra de Godoi (2010, p. 76) pondera que é difícil delimitar com clareza as fronteiras estremantes entre as questões de fato e de direito: “Quase sempre decidir uma questão de facto envolve interpretar alguma norma jurídica, não existe definir só a questão de facto.”

⁵⁰³ Joaquim Freitas da Rocha (2014, p. 441) defende uma apreciação pelos Tribunais arbitrais restritiva à legalidade: “De um ponto de vista teleológico, o recurso à arbitragem visará sempre a apreciação de legalidade dos actos referidos, o que pressupõe sempre um vício de desconformidade com o Ordenamento jurídico (ilegalidade *stricto sensu* ou inconstitucionalidade, nos termos já atrás apontados), e traz assumida a ideia de que se está ainda em presença de um contencioso da legalidade (e não de mérito, oportunidade ou conveniência) apesar de desjurisdicionalizado.” Por sua vez, Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 456-457) reconhece a dificuldade na concretização das matérias que podem fazer parte da competência dos tribunais arbitrais tributários, assinalando que, “como regra geral, deve ser admitida a utilização da arbitragem para dirimir litígios que versem, não só sobre matéria de facto, como também de direito. Ou, dito de outro modo, em tese, todas as matérias de natureza tributária que integram a competência dos tribunais tributários estaduais são passíveis de integrar a competência dos tribunais arbitrais. Concluir de forma diferente revela preconceitos quanto à arbitragem no direito dos impostos, totalmente inadmissíveis nos dias de hoje.”

tribunal arbitral compreende um típico *direito potestativo*⁵⁰⁴ do sujeito passivo,⁵⁰⁵ revelador de mera faculdade quanto ao seu exercício pelo cidadão, adstrita à instalação de um procedimento substitutivo do processo (de impugnação) no âmbito judicial,⁵⁰⁶ sem qualquer prejuízo, dessa maneira, à garantia fundamental da inafastabilidade do acesso às estruturas tradicionais de jurisdição estatal.⁵⁰⁷ Tem-se assegurado à administração tributária, não obstante, a prerrogativa de proceder à revogação, ratificação, reforma ou conversão do ato tributário cuja ilegalidade foi suscitada, praticando, se necessário, o ato tributário substitutivo.

O procedimento arbitral em matéria tributária orienta-se pelos princípios do contraditório, da igualdade das partes, da autonomia do tribunal arbitral na condução do processo e determinação das regras, da oralidade e imediação, da livre apreciação dos fatos e determinação das diligências de produção de provas necessárias, da cooperação e boa-fé processual e da publicidade.⁵⁰⁸ Acentua-se, ainda, um evidente ganho de celeridade,⁵⁰⁹ pois a

⁵⁰⁴ A ideia de direito potestativo é reforçada pela combinação do art. 10.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, que disciplina o pedido de constituição de tribunal arbitral, com o disposto na Portaria n.º 112-A/2011, que vincula automaticamente os vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa.

⁵⁰⁵ A respeito do direito potestativo do cidadão, Jesuíno Alcântara Martins e José Costa Alves (2015, p. 228) explicam que: “A arbitragem tributária está desenhada para constituir um meio alternativo de jurisdição em matéria tributária, cujo accionamento depende de opção dos contribuintes e assume carácter vinculativo para a Autoridade Tributária e Aduaneira.”

⁵⁰⁶ “Artigo 10.º Pedido de constituição de tribunal arbitral

1 - O pedido de constituição de tribunal arbitral é apresentado:

a) No prazo de 90 dias, contado a partir dos factos previstos nos n.os 1 e 2 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, quanto aos actos susceptíveis de impugnação autónoma e, bem assim, da notificação da decisão ou do termo do prazo legal de decisão do recurso hierárquico;

b) No prazo de 30 dias, contado a partir da notificação dos actos previstos nas alíneas b) e c) do artigo 2.º, nos restantes casos.” (PORTUGAL, 2011c).

⁵⁰⁷ “Art. 124º [...] Lei nº 3-B/2010, de 28 de abril

3 – A arbitragem tributária visa reforçar a tutela eficaz e efetiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, devendo ser instituídas de modo a constituir um direito potestativo dos contribuintes.” (PORTUGAL, 2011c).

⁵⁰⁸ A questão da *publicidade* e o seu diálogo com a confidencialidade tem sido levantada pela doutrina europeia há algum tempo. García Pérez (2011, p. 88) observa que a arbitragem tem a prerrogativa de garantir às partes que o conteúdo do litígio não seja franqueado a terceiros, configurando-se a confidencialidade um direito das partes, em decorrência da autonomia da vontade, além de uma obrigação dos árbitros. Mas a questão que se coloca igualmente no âmbito de matérias de direito público reside em saber se a confidencialidade também permanece na arbitragem administrativa ou na tributária. Nesse sentido, a doutrina responde negativamente, assentando a prevalência da publicidade e da transparência que orientam a atuação da administração pública.

⁵⁰⁹ Nuno Villa-Lobos (2016, p. 70-71), Presidente do CAAD, apresenta dados estatísticos que revelam uma democratização progressiva do acesso à arbitragem, rompendo preconceitos inicialmente manifestados pelos operadores do direito. Aponta que a duração média dos processos, no ano de 2016, foi de quatro meses e 18 dias, destacando outros aspectos positivos: “a diminuição dos custos de litigância para o Estado e para os contribuintes por via da celeridade na resolução dos litígios fiscais; a democratização do acesso à justiça arbitral tributária, acessível a todos os contribuintes, sendo em regra o valor pago a final pela parte vencida idêntico ao que seria devido nos tribunais tributários; a devolução aos contribuintes, exceto nos processos com escolha de árbitro, do valor integral da taxa de arbitragem em caso de procedência total do pedido; a redução do volume de processos entrados nos tribunais tributários (efeito resultante do valor a rondar 3000 processos submetidos a tribunais arbitrais tributários) e

relativa simplicidade é um traço característico do procedimento arbitral, além de ser a decisão emitida e notificada às partes num prazo de seis meses, a contar da data do início do processo arbitral,⁵¹⁰ somando-se ao comando geral de irrecorribilidade das decisões.⁵¹¹

A arbitragem tributária tem carácter institucional⁵¹² (não *ad hoc*), sob a jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa,⁵¹³ cujos tribunais funcionam como árbitro singular ou com a intervenção do coletivo de três árbitros, geralmente em razão dos valores das causas em discussão. Por outro viés, o próprio escopo da arbitragem fiscal afasta uma voluntariedade irrestrita dos sujeitos envolvidos na composição do procedimento arbitral, na medida em que delibera sobre um conflito originário da atividade impositiva do Estado, impondo-se a prevalência da vontade estrita da lei. Logo, incumbe à lei, e só a ela, autorizar a arbitragem tributária, inviabilizando a cláusula compromissária ou o compromisso arbitral.

consequente diminuição, a prazo, da duração média da resolução processual para os utilizadores dos tribunais tributários; a antecipação da arrecadação definitiva da receita fiscal pelo Estado; ou, na hipótese de procedência do pedido, redução de custos no valor da indemnização a pagar em juros, mais encargos com a prestação de garantias e o patrocínio; a redução dos custos financeiros dos contribuintes relacionados com a prestação de garantias bancárias para suspensão de execução fiscal; a previsibilidade do tempo para a prolação da decisão final; a prevenção da eclosão de litígios no sentido em que a celeridade assegura a tendencial contemporaneidade entre a legislação em vigor e a jurisprudência arbitral tributária, potenciando a importância da jurisprudência, com efeitos a montante na atuação fiscal do Estado e dos contribuintes; a atração do investimento económico pela previsibilidade de custos e do tempo de decisão dos litígios; a garantia de uma qualidade média elevada das decisões.”

⁵¹⁰ “Artigo 21.º Prazo

1 - A decisão arbitral deve ser emitida e notificada às partes no prazo de seis meses a contar da data do início do processo arbitral.

2 - O tribunal arbitral pode determinar a prorrogação do prazo referido no número anterior por sucessivos períodos de dois meses, com o limite de seis meses, comunicando às partes essa prorrogação e os motivos que a fundamentam.” (PORTUGAL, 2011c).

⁵¹¹ “Artigo 25.º Fundamento do recurso da decisão arbitral

1 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é susceptível de recurso para o Tribunal Constitucional na parte em que recuse a aplicação de qualquer norma com fundamento na sua inconstitucionalidade ou que aplique norma cuja inconstitucionalidade tenha sido suscitada.

2 - A decisão arbitral sobre o mérito da pretensão deduzida que ponha termo ao processo arbitral é ainda susceptível de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em oposição, quanto à mesma questão fundamental de direito, com acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo ou pelo Supremo Tribunal Administrativo.” (PORTUGAL, 2011c).

⁵¹² Para a doutrina de renome, a consecução do objetivo principal do legislador, traduzido na celeridade de resolução do conflito, seria incompatível com a possibilidade de eleição dos árbitros pelas partes em litígio, inexistindo espaço para uma arbitragem *ad hoc* (DOMINGOS, 2014, p. 43). Francisco N. Domingos (2018b, p. 74) acrescenta que “o legislador português optou por prever uma arbitragem ‘institucional’. As vantagens como a estabilidade, a independência e a celeridade na constituição do tribunal arbitral seduziram-no, pois atribui a sua gestão ao CAAD, que, com carácter estável e funcionando sob a égide do Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais, órgão de gestão e disciplina dos magistrados dos tribunais estaduais, garante a independência e credibilidade da arbitragem tributária.”

⁵¹³ Criado pelo Despacho nº 5.097/2009, de 27 de janeiro, do Secretário de Estado da Justiça, alterado pelo Despacho nº 5.880/2018, de 1 de junho, da Secretária de Estado da Justiça, o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) é um centro de arbitragem institucionalizada e de carácter especializado, competente para a resolução de litígios de direito público, nas áreas administrativa e tributária. Nuno Villa-Lobos e Tânia Carvalhais Pereira (2015, p. 49) destacam uma natureza especial dos tribunais de arbitragem tributária.

O corpo de árbitros é formado por juristas designados por um conselho deontológico, escolhidos entre sujeitos com comprovada capacidade técnica, além de idoneidade moral e senso de interesse público, com pelo menos dez anos de experiência profissional na área do direito tributário,⁵¹⁴ observando-se, paralelamente, uma séria de deveres e de impedimentos inerentes à segurança do procedimento justo. Lúcio de Assunção Barbosa (2010, p. 11) observa que se idealizou um sistema jurisdicional dotado de alguma tutela e participação efetiva do poder público, a fim de superar as desconfianças e as restrições quanto à implementação de um modelo de arbitragem inédito, inclusive, e sobretudo, por parte do poder judiciário.

Desde os seus primeiros debates, a doutrina já acentuava as várias vantagens⁵¹⁵ da implementação do modelo de arbitragem tributária,⁵¹⁶ as quais vêm se consolidando, como bem sintetiza Tânia Carvalhais Pereira (2016, p. 87): “as principais vantagens associadas ao regime jurídico da arbitragem tributária são a especialização dos árbitros, a celeridade na obtenção de uma decisão que ponha termo ao litígio e a publicidade”, além, ainda, “de um Conselho Deontológico que garante isenção e a independência dos árbitros.” Adicionalmente, é possível destacar como benefício a possibilidade de participação de profissionais com formação não jurídica no procedimento; o ganho de celeridade, com o estabelecimento do prazo de seis meses para a prolação de decisão arbitral, prorrogável até um ano, no máximo; a sustentabilidade proporcionada pela processualidade integralmente digital, que, ademais, reduz os custos e permite um acesso instantâneo; a ampla transparência e publicidade de todas as decisões, contribuindo para a formação da jurisprudência; os recursos humanos em abundância, sem

⁵¹⁴ A experiência de membros dos tribunais arbitrais tem sido outro relevante argumento em defesa da arbitragem tributária, haja vista que a complexidade cada vez maior dos conflitos fiscais, tipicamente em economias globalizadas, exige uma atuação de profissionais altamente qualificados e capazes de oferecer as melhores respostas aos conflitos emergentes da sociedade. Para a doutrina, reside justamente na experiência dos membros dos tribunais arbitrais a principal vantagem da arbitragem tributária (permitindo mobilizar em conjunto com a ciência jurídica, por exemplo, diversos conhecimentos multidisciplinares, como é o caso da economia, contabilidade e administração), não apenas objetivando a redução da litigiosidade, como se prega frequentemente (DOMINGOS, 2014, p. 43).

⁵¹⁵ Casalta Nabais (2010, p. 100-101) sustentara a admissibilidade da arbitragem tributária escorada em autorização legislativa específica, reconhecendo ganhos palpáveis com relação à celeridade, mas questionando as vantagens referentes ao melhor custo da solução arbitral.

⁵¹⁶ Manuel F. dos Santos Serra (2010, p. 22-23), então Presidente do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa e Ex-presidente do Supremo Tribunal Administrativo, destacou que as vantagens normalmente associadas à arbitragem eram conhecidas, e davam já provas, na prática, um pouco por todo o País: “Ao carácter mais reservado do processo soma-se a celeridade proporcionada por uma significativa simplificação processual, a par de menores custos da via arbitral, sobretudo nos casos em que, como sucede no Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD), os honorários dos árbitros são contratados e mantidos dentro de valores razoáveis. À maior confidencialidade, celeridade e economia processuais junta-se ainda a possibilidade de maior especialização do árbitro ou, em caso de um tribunal arbitral colectivo, dos árbitros, na matéria controvertida. Refira-se, por fim, que a relativa informalidade da arbitragem configura-se uma justiça de maior proximidade, criando-se assim um ambiente propício à contenção do conflito e mesmo a aproximação de posições entre partes, que pode, em determinadas situações, dar origem a uma resolução do litígio por processo conciliatório.”

custo fixo para o Estado, contemplando mais de 180 árbitros, acompanhados por uma equipe enxuta para a operacionalização do Centro de Arbitragem (CAAD).

Em suma, o regime jurídico português de arbitragem fiscal define o modelo como: alternativo (art. 1º); com competências definidas, incumbindo o tribunal arbitral de decidir conforme o direito, sendo vedado o recurso à equidade (art. 2º); vinculativo para a administração tributária e facultativo para o sujeito passivo (art. 4º); com tribunais singulares ou coletivos, a depender do valor de alçada ou da opção do sujeito passivo (art. 5º); com árbitros designados por Conselho Deontológico, a partir de critérios objetivos e subjetivos⁵¹⁷ (art. 6º); com garantias de independência e imparcialidade dos árbitros (arts. 8º e 9º).

Quanto ao procedimento arbitral tributário, caracteriza-se por: pedido eletrônico apresentado pelo sujeito passivo no prazo legal, com a manifestação do interesse subjetivo pela designação de árbitro para composição de tribunal coletivo (art. 10º); pagamento antecipado de taxa de arbitragem, na forma do regulamento de custas, sob pena de não constituição do tribunal (art. 12º); possibilidade de reconhecimento pela administração da ilegalidade suscitada, com a revogação, anulação, reforma ou conversão do ato tributário (art. 13º); não produz o efeito suspensivo no processo de execução fiscal (revogação do art. 14º); orienta-se por princípios inerentes ao devido processo legal, destacando-se a publicidade do procedimento (art. 16º); autonomia do tribunal arbitral para definir a tramitação processual (art. 18º), pautada na livre condução (art. 19º); prazo de seis meses para a emissão da decisão arbitral e notificação das partes, sucessivamente prorrogável até o limite de um ano (art. 21º); decisão vinculativa à administração tributária (art. 24º), com a dissolução do tribunal após a notificação das partes (art. 23º); irrecorribilidade como regra geral, excepcionada por recursos ao Tribunal Constitucional ou ao Supremo Tribunal Administrativo (art. 25º); aplicação subsidiária da legislação ordinária (art. 29º); constituição obrigatória de advogado em causas que excedam o dobro da alçada do tribunal tributário (VILLA-LOBOS; PEREIRA, 2017).

⁵¹⁷ Artigo 7.º Requisitos de designação dos árbitros

1 – Os árbitros são escolhidos de entre pessoas de comprovada capacidade técnica, idoneidade moral e sentido de interesse público.

2 – Os árbitros devem ser juristas com pelo menos 10 anos de comprovada experiência profissional na área do direito tributário, designadamente através do exercício de funções públicas, da magistratura, da advocacia, da consultoria e jurisconsultoria, da docência no ensino superior ou da investigação, de serviço na administração tributária, ou de trabalhos científicos relevantes nesse domínio.

3 – Sem prejuízo do disposto no número anterior, nas questões que exijam um conhecimento especializado de outras áreas, pode ser designado como árbitro não presidente um licenciado em Economia ou Gestão, observando -se, com as necessárias adaptações, o disposto nos n.os 1 e 2.

4 – A lista dos árbitros que compõem o Centro de Arbitragem Administrativa é elaborada nos termos do presente decreto-lei e dos Estatutos e Regulamento do Centro de Arbitragem Administrativa.

A arbitragem tributária é, dessa forma, uma oferta pública para os contribuintes que buscam uma alternativa mais adequada para a solução de conflitos de natureza tributária, naquelas hipóteses especificamente admitidas pela legislação fiscal, assegurando-se à via procedimental a integralidade das garantias inerentes à jurisdição tradicional, com ganhos inapeláveis de celeridade e de qualidade da decisão.

4.6 BREVES TRAÇOS DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA NA EUROPA

A mediação tributária tem-se manifestado a partir de concepções mais abstratas nas formulações legislativas e propostas doutrinárias da Europa, ganhando significações distintas em ordenamentos jurídicos diferentes.

Na Itália, desde 2011, os institutos “Il Reclamo e la Mediazione” representam mecanismos consensuais previstos no artigo 17-bis do Decreto nº 546, de 1992, com as modificações introduzidas pelo Decreto nº 50, de 2017. Em essência, nas disputas fiscais de montante não superior a cinquenta mil euros,⁵¹⁸ liquidadas pela *Agenzie delle Entrate*, a reclamação (*reclamo*) poderá contemplar também uma proposta de mediação (*mediazione*), visando à redeterminação do valor da reivindicação (*rideterminazione dell'ammontare*).⁵¹⁹

O modelo de *mediazione* retrata, na realidade, uma verdadeira etapa pré-litigiosa da relação procedimental, em que se possibilita às partes o encerramento amigável do conflito, com a ressalva de que os litígios de valor indeterminável não podem, em regra, ser submetidos a esse tipo de procedimento. O organismo fiscal, caso não pretenda acolher a reclamação ou a proposta de mediação do sujeito passivo, deve formular uma proposta levando em consideração a possível incerteza das controvérsias, o grau de sustentabilidade da reivindicação, além do princípio econômico da ação administrativa (art. 17-bis) (ITALIA, 1992).

No Reino Unido, Eva Andrés Aucejo (2008, p. 28) explica que a mediação tributária, por intermédio do *Adjudicator Office*, existe desde o ano de 1993, com o propósito de investigar as reclamações envolvendo as matérias tributárias. Se o órgão responsável pela mediação admite a tramitação da reclamação, uma solicitação é então endereçada ao órgão administrativo,

⁵¹⁸ “Il reclamo e la mediazione. 1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro (1), il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e puo' contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente e' determinato secondo le disposizioni di cui all'articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all'articolo 2, comma 2, primo periodo.” (ITALIA, 1992).

⁵¹⁹ Francisco Nicolau Domingos (2019, p. 165) explica que “a reclamação se reveste de uma natureza obrigatória, de modo que constitui requisito de admissibilidade de um recurso contencioso junto às comissões tributárias.”

com uma informação detalhada a respeito do objeto controvertido e a documentação correspondente. Nessas hipóteses, o trâmite das reclamações é orientado pelos princípios da celeridade, da objetividade e da imparcialidade, levando as soluções um tempo médio de cinco meses. Como regra geral, a mediação é buscada em quase todos os casos, significando uma tentativa de alcançar um acordo que resolva o conflito.

A mediação tributária pode ser deflagrada tanto pelo sujeito passivo quanto pela administração tributária, encontrando lugar quando existe incerteza sobre o conteúdo do lançamento, seja por indeterminação dos fatos, seja por indefinição na qualificação jurídica. Significa dizer, pois, que a concertação tributária torna-se viável com relação ao pressuposto de fato ou de direito do lançamento, diante de dúvida razoável que revele um espaço adequado para o acordo (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 24).

A instalação do *Adjudicator Office* visa, ainda, averiguar queixas formuladas pelos contribuintes, referentes às suas relações com a administração tributária, ou seja, é responsável pela apreciação das reclamações dos sujeitos passivos quanto à atuação dos órgãos competentes pela gestão tributária; à demora na sua atividade; aos erros cometidos em geral; e ao exercício de poderes discricionários da administração tributária. O mediador fiscal atua como um terceiro imparcial relativamente aos interesses em conflito, que propõe uma composição amigável da desavença (DOMINGOS, 2016, p. 251-252).⁵²⁰

O paradigma da mediação tributária também vem sendo defendido na Espanha (*mediación*), na esteira do incremento crescente das possibilidades diferentes de atuação dos órgãos de gestão fiscal, encontrando a sua justificação em uma “mayor agilidad en las comprobaciones de menor entidad”. Gemma Patón García (2019, p. 201, 205) aduz, com uma inspiração no ordenamento tributário norte-americano, que “nos parece de vital importancia la búsqueda del mayor índice de cumplimiento voluntario, sobretudo, en el ámbito de las actuaciones de comprobación limitada, que amparase un mecanismo convencional en el procedimiento en el que el contribuyente tuviera la ocasión de ajustarse a la legalidad con el resultado de determinar el hecho controvertido que genera incertidumbre.”⁵²¹

⁵²⁰ Nicolau Domingos (2016, p. 253) cita ainda que, atualmente, estão em vigor no Reino Unido alguns programas-piloto no domínio dos métodos alternativos de resolução de litígios, mais concretamente um programa de mediação para as grandes, médias e pequenas empresas, além dos empresários individuais, em que um terceiro (*facilator*), que ainda não tenha tido intervenção no processo, buscará obter um acordo entre os sujeitos da relação tributária.

⁵²¹ “[...] parece que a busca por uma taxa maior de cumprimento voluntário é vital, especialmente no campo de ações de verificação limitadas, abrangendo um mecanismo convencional no procedimento tributário em que os contribuintes têm a possibilidade de ajustar-se à lei, com o fim de especificar o fato controverso que gera a incerteza.” (Tradução nossa)

A proposição da mediação fiscal espanhola demonstra-se um procedimento pouco formalizado, em que o terceiro neutro busca contribuir para a solução do conflito. O mediador não adota nenhuma decisão, diferentemente do que ocorre na arbitragem, sendo que as próprias partes, em situação de equilíbrio, colocam um termo final no conflito. A adoção da mediação pode ser de grande valia durante o trânsito da audiência, antes da proposta de pagamento e da tomada de qualquer decisão pela administração tributária (PATÓN GARCÍA, 2019, p. 209).

Também em Portugal, a acolhida da mediação tributária tem ganhado intensidade na doutrina. Vasco Branco Guimarães (2019) defende que, à primeira vista, a lide tributária parece reunir todas as condições para se sujeitar a mediação fiscal,⁵²² como uma situação precedente à resolução contenciosa judicial ou arbitral, mesmo que submetida a uma posterior homologação do magistrado ou do tribunal arbitral. Ainda em Portugal, a doutrina tem sustentado a possibilidade de inserção da mediação no bojo das matérias de direito público, nos mesmos limites em que se admite a transação. Diferentemente do que ocorre no procedimento da arbitragem, cuja sistemática implica a heterodeterminação das soluções, o critério da mediabilidade sugere “a existência de um campo não despidiendo de transigibilidade.” (LOPES; PATRÃO, 2019, p. 28).⁵²³

Trilhando passos similares, Francisco Nicolau Domingos (2019, p. 166) defende, a partir de uma abordagem do modelo de mediação do direito fiscal italiano,⁵²⁴ como um imperativo de urgência, a introdução da transação e da mediação no ordenamento português, pois “contribuem para o aumento dos índices de cobrança e de erradicação do dissídio logo numa fase inicial, permitindo o aforro de custos de financiamento do sistema jurisdicional.”

⁵²² Como exemplo de *relação patológica* sujeita à mediação, Vasco Branco Guimarães (2019, p. 141) complementa: “Uma matéria onde se nos afigura relevante a eventual utilização da mediação como figura a regulamentar parece ser a da desconsideração pela AT dos factos ou atos enquadrados como anti elisivos (art. 38º n.2 da LGT) ou as situações de planeamento fiscal onde a fixação contraditória mediada permitiria um enquadramento rápido da situação factual como forma de obter uma rápida e eficaz justiça nomeadamente nos procedimentos previstos nos artigos 63º e 64º do CPPT.”

⁵²³ Beatriz Belando Garín (2019, p. 63), à luz da ordem jurídica espanhola, relaciona as questões de direito público suscetíveis de serem mediadas: “a) La fijación de la cuantía de indemnizaciones, justiprecios, compensaciones o rescates. b) Determinación de las reglas sobre las prestaciones en las relaciones bilaterales. Contratos de derecho público y privado, convenios y reintegro de subvenciones. c) Legislación urbanística, medio ambiente y ordenación del territorio, así como la concreción de magnitudes, parámetros y estándares en la aplicación de dicha legislación. d) Actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. e) La inactividad de la administración, la vía de hecho y el silencio administrativo. f) La ejecución de medidas en la potestad disciplinaria y sancionadora de la Administración, dentro del respecto esencial al principio de legalidad y tipicidad. g) Ejecución de sentencias. h) Función pública, *mobbing* o acoso laboral. I) Las demás que se establezcan en normas legales o sean acordadas por el Juez competente.”

⁵²⁴ A respeito do modelo de mediação tributária italiano: “O instituto em estudo não pode ser considerado uma mediação, visto que o procedimento não decorre perante um órgão de mediação ou de um verdadeiro mediador, mas no seio da própria Administração Tributária. O mérito da mediação tributária italiana consiste na existência de um filtro adicional que evitará o recurso à via judicial, conclusão esta já com respaldo estatístico.” (DOMINGOS, 2019, p. 165).

Cláudia Sofia Melo Figueiras (2019, p. 322), partilhando o mesmo entendimento, igualmente sob as luzes do direito italiano e norte-americano, advoga a implementação de um regime jurídico próprio da mediação, à semelhança do modelo da arbitragem, sem deixar de considerar, contudo, que “a mediação não poderá nunca substituir-se ou concorrer, de forma absoluta, com os Tribunais, sejam os arbitrais, sejam os estaduais.” E conclui: “[...] existe um núcleo central de matérias que não podem, pela sua própria natureza, ser objeto de uma mediação.”

Em síntese, a mediação em matérias de direito tributário, não obstante algumas experiências em curso em países europeus, ainda carece de um conceito mais bem elaborado. Talvez as dificuldades que a mediação tributária encontre atualmente sejam aquelas próprias de um modelo geral ainda em processo de afirmação, o que não tem inviabilizado, todavia, os diferentes discursos direcionados à pacificação de conflitos fiscais.

Adiante, dando sequência aos entendimentos até aqui apresentados, serão abordados os aspectos considerados relevantes para a admissibilidade teórica de um modelo multipartas voltado à solução de conflitos tributários no Brasil, a partir das experiências pesquisadas e delineadas do direito comparado europeu.

5 ADMISSIBILIDADE TEÓRICA DE UM MODELO MULTIPORTAS PARA A SOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL

A Constituição de 1988 enuncia, já em sua primeira disposição normativa, que a República Federativa do Brasil constitui um Estado democrático de direito, pressupondo uma ampla participação dos cidadãos na integralidade dos domínios públicos, de modo a conferir maior representatividade e legitimidade aos atos praticados pelas autoridades constituídas. É dizer, preliminarmente, que se trata de um princípio que está a informar todo o ordenamento jurídico, inclusive o direito processual e procedimental tributário.⁵²⁵

O pressuposto básico de uma democracia reside na ideia de que todo e qualquer indivíduo que possa ser abrangido por alguma decisão pública deve ter sempre assegurada a possibilidade de participar do processo decisório. Cabral de Moncada (1958, p. 1-2) explica que o ideário da democracia encontra-se acolhido por qualquer concepção política, tanto a racionalista-abstrata e idealista, como também aquela mais realista e histórica, sintetizado como o *governo do povo pelo povo*, constituindo um elemento basilar do sistema de ideias em que estão alicerçadas as respectivas construções do Estado moderno.

Não é de hoje que a doutrina tem apontado que o principal defeito das construções teóricas acerca dos tributos reside fundamentalmente na sua *unilateralidade*, ou seja, a ausência de uma percepção conjunta que, nos domínios de cada uma das ciências (jurídica, social, política e econômica), permita transcender do conteúdo fenomenológico específico de cada uma delas, tratando de compreender a tributação como um fenômeno que essencialmente é: *fenômeno humano* (FAVEIRO, 1964, p. 52).

O paradigma do modelo multiportas em direito tributário reconhece, pois, que os procedimentos autoritários e unilaterais praticados puramente com autoridade revelam o fracasso do Estado democrático, identificando a violência e a impositividade fiscal não mais como um sinal de força, mas, sim, de pusilanimidade e fraqueza.

⁵²⁵ Canotilho (2003, p. 338) alude ao princípio da democracia econômica e social, que consiste em uma autorização constitucional para que o legislador democrático e os outros órgãos encarregados da concretização do poder constitucional adotem as medidas necessárias para a evolução da ordem constitucional sob a ótica de uma *justiça constitucional* nas vestes de uma *justiça social*. O princípio da democracia econômica e social impõe *tarefas ao Estado* e justifica que elas sejam “tarefas de conformação, transformação e modernização das estruturas econômicas e sociais, de modo a promover igualdade real.”

5.1 AS PERSPECTIVAS POLÍTICO-INSTITUCIONAIS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE NOVOS MECANISMOS NA GESTÃO E SOLUÇÃO DE DISPUTAS TRIBUTÁRIAS

Já nos anos 1960, Vitor Faveiro (1960, p. 5) avultava o problema do valor jurídico relacionado à forma dos atos e dos fatos que compõem o objeto principal de incidência das normas tributárias, em detrimento do necessário relevo ao aspecto do valor probatório dos meios normalmente admitidos para a demonstração da verdade judicial e administrativa, em um sentido processual e substantivo. Não é de hoje, pois, que se enxerga uma certa nocividade na prevalência do *tecnicismo* sobre o *humanismo* (FAVEIRO, 1964, p. 57-60).

É preciso colocar um basta na ideia de outorgar legitimidade para toda e qualquer conduta da administração tributária, sob o pretexto ultrapassado da necessidade infundável de receitas públicas. Esse argumento não é mais bem-vindo na quadra histórica da atualidade, mormente no Brasil, sobretudo diante de um cenário instalado de guerra fiscal e renúncia de recursos; de benefícios fiscais sem critérios e que oprimem as camadas menos favorecidas da sociedade; de despesas e de gastos públicos monstruosos, muito além da suportabilidade financeira do Estado; de desrespeito contumaz às regras impositivas de responsabilidade fiscal; enfim, diante de um poder público altamente perdulário,⁵²⁶ péssimo gestor⁵²⁷, mal pagador, sonegador recorrente de precatórios e decretador compulsivo de deveres instrumentais que sufocam o desenvolvimento e o progresso da economia.

Existe um sentimento percebido pelo cidadão brasileiro, com efeitos nefastos para o desenvolvimento socioeconômico, de que o Estado somente existe para se autossustentar, sem qualquer preocupação verdadeira com os anseios populares. Os gastos com os benefícios previdenciários, assistenciais e recursos de pessoal no Brasil correspondem a quase 70% do total das despesas primárias, numa nação que representa a 8ª economia do mundo, mas que é ainda carente dos serviços mais essenciais, como saneamento o básico. Trata-se da consolidação

⁵²⁶ Ao longo dos últimos anos, o País voltou a conviver com uma situação fiscal delicada. Por exemplo, desde 2014, as contas públicas passaram a mostrar déficit primário, tanto para o Governo Federal quanto para o setor público consolidado. Como consequência, os indicadores de dívida voltaram a subir com maior força, após anos de estabilidade. A dívida bruta do governo geral, por exemplo, passou de 51,5% do PIB em 2013 para 74% do PIB em 2017, fato acentuado também pelo declínio do PIB em 2015 e 2016. [...] Nota-se que quase 70% do total das despesas primárias são destinados apenas a benefícios previdenciários e assistenciais e gastos com pessoal. Somando as outras despesas obrigatórias, chega-se a mais de 80% do gasto, com base em números de 2017. Uma parcela grande do restante das despesas (discricionárias), apesar do nome, também tem pouca flexibilidade, já que engloba custeio de atividades imprescindíveis (como saúde e educação, inclusive para cumprir os mínimos constitucionais) HORTA; GIAMBIAGI, 2018, p. 30 e ss.).

⁵²⁷ De acordo com os números da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) (2018), os resultados fiscais brasileiros (*fiscal outcomes*) precisam melhorar bastante, revelando gastos públicos exorbitantes.

de um modelo de constitucionalismo com viés elitista e patrimonialista, ainda não superado pela promessa republicana,⁵²⁸ alocando as classes dominantes nas estruturas institucionais dos Poderes.⁵²⁹ Ao mesmo tempo, a aguardada reforma tributária, de viés material e processual, flerta com a ordem jurídica brasileira há décadas, perpassando o discurso político de todos os últimos governos democráticos, sem lograr, contudo, êxito algum. Roberto Bocaccio Piscitelli (2003, p. 83-84) retrata a dificuldade de progresso na lida do tema, destacando que o assunto costuma ser enfrentado de forma “parcial, apressada, distorcida e oportunista”, não ignorando, ademais, a verdadeira revolução que fez empinar a carga tributária.

Há um debate político, não obstante, que já é realidade no Brasil, consagrando a abertura do processo processual à incursão dos mecanismos adequados de resolução de conflitos, notadamente a mediação e a conciliação, além de um importante espaço conquistado pelo procedimento da arbitragem, marchando a passos largos na direção do direito público. Tudo isso potencializado por inescandíveis problemas de morosidade⁵³⁰ e de qualidade⁵³¹ nos pronunciamentos jurisdicionais dos órgãos titularizados de competência para promover a dissipação dos conflitos sociais, na esteira do cenário mundial de represamento de lides. Uma questão que se projeta e repercute com ainda mais pujança no campo da processualidade administrativa e judicial relativa às causas tributárias, agravada por escândalos recentes que

⁵²⁸ A ideia de ilegitimidade de estruturas públicas onerosas voltadas ao atendimento de interesses econômicos tipicamente privados (particulares) pode ser também inferida na proposta de Boaventura de Sousa Santos (2004, p. 56 e ss.).

⁵²⁹ Stephen Holmes (2014, p. 587, 606) descreve um modelo de constitucionalismo como a perpetuação e manutenção das elites no poder, sustentando que a Constituição não restringe, mas, ao contrário, amplia o domínio das classes privilegiadas. A perenidade da Constituição pressupõe que a parte que deseja a conservação do Estado seja mais poderosa que aquela que assim não deseja, sob pena de entrar em colapso o constitucionalismo. As classes dominantes tendem a abdicar das parcelas do poder, quando não as querem ou elas não lhes interessam, aceitando suportar algumas perdas menores no presente em prol de significativas vantagens futuras. A grande ficção do constitucionalismo encontra-se na tentativa de construir e garantir um modelo social organizado e justo, com a suposta participação assegurada a todos os cidadãos, sem lançar mão, no entanto, do poder das classes dominantes. Diogo Leite de Campos (2006, p. 86) sustenta, em convergência, que: “O Direito tributário continua a ser o principal instrumento de poder e de realização dos interesses do grupo dirigente.” Como contraponto, Amílcar de Araújo Falcão (1976, p. 25-26) defende que “o argumento de que a tributação representa o interesse da classe dominante não é ponderável, porque, a entender desse modo, ter-se-ia que toda a legislação, como de fato ocorre, representa e traduz os pontos de vista das classes dominantes, sem que por isso se possa considerá-la legislação singular ou excepcional”, sendo que, na maioria dos Estados civilizados, “a tributação de reveste do caráter de generalidade, abrangendo todos os indivíduos ou cidadãos.”

⁵³⁰ Segundo matéria do Valor Econômico, o estoque de processos aguardando julgamento em todo o País aumentou em 30% na última década. Em 2009, havia nos tribunais um estoque de 60,7 milhões de ações. Em 2018, o número chegou a 78,7 milhões, apresentando uma pequena queda em relação ao ano anterior (O GLOBO, 2019). Uma análise crítica dos números da Justiça no Brasil: Rosalen (2018).

⁵³¹ É interessante observar, segundo as estatísticas do Conselho Nacional de Justiça, que os recursos de decisões de 2º grau endereçados aos Tribunais Superiores ainda atingem uma taxa de recorribilidade de 27% dos casos, correspondendo a 2,8 vezes a recorribilidade identificada no 1º grau e encaminhados aos tribunais, no patamar de 10% dos casos (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 121).

atingem o âmago das principais instituições confiadas a decidir as reclamações endereçadas ao Estado. Sem embargo, se os tempos são de crise, são também de desafios e oportunidades.

Qualquer tentativa de ruptura com os pressupostos históricos da tributação é encarada com uma certa desconfiança,⁵³² talvez por uma razão bastante óbvia e sensível: a indispensável arrecadação. Antes de tudo, exige-se uma transformação cultural da sociedade, pautada numa ética moderna de relação cidadã e tudo mais o que ela envolve, como a participação social efetiva, a confiança recíproca e a ampla transparência. O momento histórico atual permite a reivindicação dessa novidade,⁵³³ postulando uma necessária reconstrução das relações dos indivíduos com a administração, a partir da superação do modelo de direito público até então vigente, estritamente formal, legalista e vinculado aos esquemas de unilateralidade do ato administrativo, que traduzem apenas a manifestação da vontade unívoca como expressão de supremacia da administração pública.

A doutrina aponta uma aparente falência da legalidade em seu propósito debelador da falta de representatividade democrática, existindo um distanciamento cada vez maior entre o povo e os seus governantes, capaz de evidenciar uma crise severa de legitimidade na democracia brasileira. A prática tributária no Brasil, nesse sentido, por todas as evidências empíricas, confere razão às advertências de Diogo Leite de Campos (2006, p. 49), ao destacar que a realidade contemporânea tem desmentido impiedosamente a ideia da auto tributação (“fantasia iluminista”), na medida em que existe, mesmo nos dias de hoje, um evidente descompasso entre os interesses do cidadão-contribuinte e a manifestação objetivada desses mesmos interesses, estampada nos textos legais. Escamoteia-se sob a roupagem da *volonté générale* uma série de interesses particulares capazes de sujeitar os contribuintes a injustiças múltiplas. Nessa esteira, cumpre encarar a representação política como apenas uma das expressões da democracia, o que não obstaculiza outras formas de participação dos cidadãos-

⁵³² Ricardo Lobo Torres (2011, p. 352) lembra, ademais, que a ausência de paridade é uma nota característica no tratamento legislativo dos processos envolvendo a administração pública, sendo historicamente reconhecida uma série de privilégios à administração pública: “Já vimos que a Fazenda Pública goza de inúmeros privilégios processuais: contagem em quádruplo do prazo para contestar (art. 188, CPC), reconvir, responder à ação rescisória, qualquer que seja o rito ou a lei especial; prazo em dobro para recorrer (art. 188, CPC), seja o recurso previsto no CPC ou em leis extravagantes; execução por precatório requisitório (art. 117, CPC e art. 100, CF); fixação equitativa dos honorários advocatícios (art. 20, § 42, CPC); duplo grau obrigatório de jurisdição (art.475, CPC), com reexame integral pelo Tribunal e proibição de reforma contra a Fazenda.”

⁵³³ Existem evidências pragmáticas que revelam a necessidade de avanços no sistema de gestão dos conflitos fiscais: fatores políticos-normativos; administrativos-tributários e culturais: “A doutrina de tradição muito processualista, e a jurisprudência, reagindo de início e durante muito tempo como defensora de uma realidade judiciária supostamente ameaçada, só muito lentamente foram permitindo que a emancipação passasse a plena maioria, ocorrendo então a decidida intervenção do legislador constitucional que saiu em apoio inequívoco, fundamental, ao consagrar no texto da Lei a atribuição ao árbitro da dignidade soberana própria do juiz.” (MACHADO; GOUVEIA, 2017, p. 11).

contribuintes nas atuações de natureza administrativa e tributária, credenciando-os para produzir um aperfeiçoamento dos sistemas públicos.

A doutrina espanhola, há algum tempo, vem defendendo o diálogo e a possibilidade de negociações tipicamente privadas no âmbito do direito tributário, a partir do reconhecimento de que a “administração já não se encontra hoje numa posição de permanente antagonismo e superioridade frente ao indivíduo, que deixa de ser súdito para converter-se em cidadão”, sem deixar de reconhecer, naturalmente, a posição de efetiva superioridade que a administração tributária exerce como a fiel garantidora dos interesses públicos, em consequência da função outorgada pelo ordenamento jurídico (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 58, 64). É viável, conforme sustenta Vicente-Arche Coloma (2018, p. 254), que os mecanismos não tradicionais se orientem para especificar questões sobre as quais existam alguma incerteza (*incertidumbre*) – por exemplo, quantificar os elementos da base impositiva em relação ao valor de mercado – ou algum conflito, utilizando-se das *vías alternativas* para a emissão do ato administrativo unilateral ou a resolução que ponha fim a um recurso tributário.

A crise de representatividade ganha corpo na hipertrofia de direitos e no desprezo de deveres intrínsecos à noção de cidadania. No tocante à tributação, talvez a expressão mais evidente do Estado moderno, o fenômeno reverbera de maneira ainda mais aguda, na medida em que o Estado burocrático se demonstra completamente incapaz de oferecer as respostas apropriadas aos problemas complexos das sociedades (cada vez mais) dinâmicas, ao mesmo tempo em que os cidadãos não se sentem compromissados com o custeio daquele conjunto de (falsas) promessas encartadas nos textos constitucionais positivados.⁵³⁴ A crise invoca uma necessidade de reformas, e mesmo da reconstrução do modelo de Estado inserido no mundo globalizado, que torna imperiosa a tarefa de redefinir as suas funções essenciais. Nessa linha, os Estados precisam espelhar a sociedade contemporânea, agindo de modo mais efetivo e eficiente em benefícios das pessoas, contando com a participação dos cidadãos.

Invocar as técnicas de consensualidade em matéria de direito fiscal parece ofensivo por despojar a administração pública dos seus poderes ambiciosamente majestáticos. De fato, entretanto, esse deveria ser justamente o caminho defendido no contexto de um Estado

⁵³⁴ Sobre o tema, em Portugal, Diogo Leite de Campos (2006, p. 65) identificou que a sociologia aponta múltiplas faces que se escondem atrás da face do Estado, personificados em interesses diversos que determinam o interesse público. Dentre os atores que atuam diretamente nos impostos, Campos destaca a participação da sociedade civil, com os seus numerosos grupos de pressão, influenciando decisivamente na elaboração dos Orçamentos; as instâncias administrativas puramente técnicas e politicamente despreparadas como fontes produtoras da legislação fiscal incumbida aos órgãos políticos, revelando um franco afastamento entre a vontade popular e os impostos; e o elemento político, que coloca o Estado-credor numa posição de supremacia nas relações jurídico-tributárias, frequentemente exorbitando em sua vontade de poder.

pretensamente democrático e cidadão.⁵³⁵ Conforme assevera Bilbao Estrada (2006, p. 265), mesmo que não exista unanimidade na doutrina no sentido de estender o âmbito de atuação do postulado da participação aos mecanismos convencionais de resolução de conflitos tributários ou à intervenção do interessado no procedimento administrativo, trata-se de proposta facilmente inferida da dicção constitucional, capaz de potencializar a aproximação entre os contribuintes e a administração pública, acalentando os problemas que tradicionalmente têm atormentado o direito fiscal, como a falta de técnica jurídica, a conflitualidade e o congestionamento das vias ordinárias. Ferreiro Lapatza (2005, p. 242), ao tratar do tema na Espanha, vai ainda mais longe, podendo-se sustentar, parafraseando as suas palavras, que rejeitar a introdução das técnicas alternativas de solução de conflitos em matéria fiscal “es negar a nuestro país que marche con el grupo de las democracias más desarrolladas.”

Essa invocação de providências que escapam do tradicional embate contencioso no direito tributário, como se tem buscado defender, dimana de uma nova perspectiva do direito, elevada por mutações culturais, econômicas, políticas e tecnológicas, identificadas com a transição do século XXI, ao conviver com a diversidade e interagir com as incertezas fáticas e jurídicas das sociedades complexas, sugerindo uma busca por conhecimentos multidisciplinares ou interdisciplinares com as ciências da economia, contabilidade, gestão. Nesse sentido, incumbe ao cidadão-contribuinte, desde logo, exercer uma atuação participativa no caminho da decisão administrativa, tendo, assim, um papel relevante na modelação do interesse público que os agentes públicos têm encomendado com a sua atuação (DOMINGOS, 2017, p. 127).

A noção de estrita subsunção⁵³⁶ das normas jurídico-tributárias, consagrada de uma metodologia de aplicação vinculada e objetiva do direito, precisa ceder passagem a uma realidade (e também sua linguagem) manifestamente indeterminada, composta por zonas cinzentas que permitem uma concreção absolutamente casuística do direito posto, fazendo bastante sentido que os sujeitos passivos tenham uma voz mais ativa no procedimento

⁵³⁵ A respeito da política fiscal de implementação da técnicas não tradicionais, Ferreiro Lapatza (2005, p. 21- 24) destaca um distinto viés de perspectivas entre a literatura econômica sobre a fazenda pública, que abunda em considerações sobre “o dever ser de uma política fiscal ótima” e o direito tributário, centrando as suas análises no ordenamento positivo, distanciadas de argumentações de política fiscal. Ferreiro Lapatza (2005) observa que uma medida de política fiscal como a introdução de um sistema de técnicas alternativas de solução de conflitos não é geralmente considerada por economistas, mas se mostrou transcendental em alguns países, como nos últimos anos na Itália, com clara redução da conflitualidade, diminuição da pressão fiscal e diminuição da economia submersa.

⁵³⁶ Geraldo Ataliba (2006, p. 69) explica que a obrigação tributária é o produto do “fato imponível e sua subsunção à hipótese de incidência”, definindo a subsunção como “o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei.” E remata: “Diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei.”

tributário.⁵³⁷ Eis aí, pois, a consagração do cidadão reconhecido, com um lugar de verdadeira centralidade na atividade tributária.

5.2 O MODELO DE JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL

A aplicação das normas tributárias compreende um problema reconhecidamente complexo no âmbito da ciência jurídica, envolvendo uma série de atividades e operações variadas, que estabelecem vínculos ou relações obrigacionais entre os sujeitos passivos e a administração pública. Não são inabituais as ocasiões em que essa fenomenologia enfrenta descontentamentos, inconsistências e mesmo falhas, dispondo o ordenamento jurídico de ferramentas voltadas ao restabelecimento da juridicidade das condutas administrativas. O direito processual tributário, nessa perspectiva, corresponde àquela garantia dos cidadãos-contribuintes, de índole constitucional, capaz de manter ou colocar a atividade tributária nos prumos da legalidade.⁵³⁸

O sistema constitucional brasileiro confere ao cidadão, quando se percebe diante de uma exigência tributária qualquer, a garantia do devido processo legal,⁵³⁹ admitindo-se, tanto no processo judicial quanto no processo administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com todos os meios e recursos a ela inerentes,⁵⁴⁰ em tempo razoável.⁵⁴¹ Trata-se de um conjunto de garantias universais, reconhecidas por Cartas e Declarações supranacionais de direitos, que

⁵³⁷ Nicolau Domingos (2017, p. 118) defende que as partes podem “concretizar alguns aspectos necessários à quantificação da obrigação tributária, sem renunciar aos seus elementos essenciais, cujo conteúdo é objeto de previsão legislativa e só o legislador tem o poder de criar, modificar ou extinguir.” Trata-se da “promoção de um diálogo proveitoso para o interesse público.”

⁵³⁸ Saldanha Sanches (2007, p. 469), a respeito da tutela jurídica em matéria fiscal, esclarece: “Na relação jurídica tributária entre a Administração fiscal e o sujeito passivo podem ser encontrados dois tipos principais de litígios. Os primeiros têm a sua origem numa divergência sobre o modo de aplicar a lei e podem ser tipificados pela seguinte questão: será o *facto x* abrangido pela previsão da *norma y*? Nestas situações, o que se passa é que o *facto*, em si, não é posto em causa, mas o sujeito passivo e Administração fiscal discordam quanto à sua *qualificação*. Os litígios do segundo tipo dizem respeito a uma divergência sobre a *verificação* ou *quantificação* de certos *factos*. Podem surgir dúvidas, por exemplo, sobre se alguém exerce, ou não, uma actividade comercial, se a factualidade que se reuniu para decisão daquele caso preenche, ou não, o tipo fiscal da actividade empresarial. Depois de solucionada positivamente esta questão prévia, poderemos ter um litígio sobre a quantificação do lucro obtido nessa actividade. Adiante-se já que a maior parte dos litígios está relacionada com estas questões, do segundo tipo, respeitantes à existência ou não existência do *facto* tributário, ou de quantificação do imposto. Esta dicotomia entre os dois tipos de litígios é, saliente-se, uma classificação que não pretende ser rigorosa.”

⁵³⁹ “Art. 5º [...] LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal.” (BRASIL, 1988).

⁵⁴⁰ “Art. 5º [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;” (BRASIL, 1988).

⁵⁴¹ “Art. 5º [...] 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.” (BRASIL, 1988).

ecoam nos textos das Constituições das principais democracias do mundo.⁵⁴² Em via oposta, a ordem jurídica também garante ao Estado um conjunto de medidas coativas das quais os entes públicos podem se valer contra os sujeitos passivos que descumprem os compromissos advindos da relação jurídico-obrigacional tributária.

O sentido de *processo* é proposto por Hugo de Brito Machado Segundo (2009) em oposição ao direito material (ou substancial), ao dizer que o simples disciplinamento das condutas por meio das normas jurídicas (definição de hipóteses de incidência, alíquotas, bases de cálculo, isenções etc.) não se demonstra suficiente para pôr fim aos conflitos de interesses, impondo-se, por diversas vezes, a adoção de um mecanismo próprio para a garantia, no caso concreto, da efetividade do direito previsto, mas não observado. É esse mecanismo, com lauto status e dignidade constitucional, composto por uma sucessão de atos concatenados⁵⁴³ e ainda dotado de instrumentos de aplicação forçada, que se denomina *processo*.⁵⁴⁴

Os conflitos entre os contribuintes e a administração tributária podem surgir em diferentes momentos da fenomenologia tributária, antes mesmo da ocorrência do fato gerador ou da constituição do crédito tributário, como também posteriormente ao lançamento tributário, suscitando vias e alternativas diversas para a discussão das controvérsias. Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 145-149) denomina como “contencioso tributário”⁵⁴⁵ a “controvérsia entre o contribuinte e o fisco a propósito da existência, das características ou do montante da obrigação tributária”, podendo se desenvolver perante as autoridades administrativas ou judiciárias, ou ainda perante ambas sucessivamente.⁵⁴⁶ Ricardo Lobo Torres (2011, p. 343), por sua vez, ainda

⁵⁴² A Constituição de Portugal de 1976, ao disciplinar o acesso ao direito e tutela jurisdicional efetiva, preconiza em seu art. 20º: “[...] 4. Todos têm direito a que uma causa em que intervenham seja objeto de decisão em prazo razoável e mediante processo equitativo.”

⁵⁴³ A doutrina costuma estremar o “processo” e o “procedimento”: “Devemos observar que *processo* é termo amplo (processo; de *cedere* e *pro*: uns atos precedem aos outros e sucedem outros), genérico, que designa a ideia de desenvolvimento, de andamento para frente, de evolução para chegar a um termo. Daí a expressão *pro cedere* (*pro*, diante; *cedere*, ir), *Procedimento* é termo (não genérico), que tem o significado de *modus procedenti*, isto é, de maneira de proceder. Procedimento, portanto, é o complexo de atos ordenados, ligados por um nexo lógico, tendentes para a obtenção de um fim (é a manifestação extrínseca de processo).” (MORAES, 1984, p. 827).

⁵⁴⁴ “Entre as normas que compõem o Direito, algumas tratam da distribuição dos bens da vida, de sorte que, se observada por todos, os conflitos de interesses sejam imediatamente superados. Exemplos dessa espécie de norma são as que disciplinam as relações de família, as relativas à propriedade, aos contratos, às espécies de tributos, suas alíquotas, bases de cálculo, prazos para pagamento, isenções etc.” (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 4-5).

⁵⁴⁵ A Lei Geral Tributária de Portugal, em seu art. 24, define o procedimento tributário como “toda a sucessão de actos dirigida à declaração dos direitos tributários.”

⁵⁴⁶ Bernardo Riberio de Moraes (1984, p. 829) explica: “Devemos salientar que as duas vias de solução dos conflitos em matéria tributária constituem vias independentes e separadas. O processo administrativo é separado e independente do processo judicial e vice-versa. [...] Sendo separadas e independentes as duas vias, pode-se dizer que o sujeito passivo tributário, se o desejar, poderá utilizar-se das duas vias, da administrativa e da judiciária. Pode, se o desejar, discutir o conflito tributário inicialmente na via

acrescenta que o processo tributário, no Brasil, habita dois mundos: a administração pública e o poder judiciário. No processo administrativo tributário, tem-se o campo da “autotutela da legalidade exercida pela própria Administração”, ou seja, cuja finalidade reside no controle da legalidade e legitimidade do lançamento fiscal. O processo judicial, diferentemente, tem por escopo dirimir os conflitos entre o fisco e os sujeitos passivos da relação jurídica, acobertados por um provimento jurisdicional legitimado pela lógica da separação de poderes.

Não há uniformidade doutrinária no Brasil acerca dos princípios informadores do processo tributário, justamente pela falta de um diploma normativo que proponha alguma unidade codificada às balizas mestras do direito processual dos tributos. Alguns autores abordaram o tema sob a perspectiva de existirem os princípios peculiares ao processo administrativo, ao processo judicial, além dos princípios inerentes, a um só tempo, aos processos administrativo e judicial (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 34 e ss.). Em termos gerais, contudo, é pacífico o reconhecimento de que os princípios explícitos e implícitos do texto constitucional, inerentes ao devido processo legal, são aplicáveis ao processo fiscal.

No âmbito do processo administrativo tributário,⁵⁴⁷ o modelo contencioso brasileiro assume uma natureza peculiar, sem qualquer paralelo no cenário internacional (MICHELS, 2018, p. 24). Distintamente do clássico modelo francês, cujas decisões administrativas fazem coisa julgada, o arquétipo do processo administrativo fiscal brasileiro, embora alicerçado em um rito relativamente sofisticado, é somente uma opção colocada à disposição do contribuinte, mas que não implica qualquer limitação à rediscussão da questão no âmbito judicial.

Em termos específicos de processo administrativo tributário, coube ao Decreto nº 70.235, de 1972 (BRASIL, 1972), com força de lei em sentido estrito, e cujas inúmeras modificações lhe transformaram em uma verdadeira colcha de retalhos, regulamentar a determinação e a exigência de créditos tributários federais, além de disciplinar o procedimento

administrativa para, posteriormente, dirigir-se à via judicial. Da mesma forma, o contribuinte poderá apresentar-se diretamente às portas do Poder Judiciário, sem nenhuma atenção para a via administrativa.” Djalma Bittar (2009, p. 589), por sua vez, sob a perspectiva da Lei de Execuções Fiscais (art. 38), trilha o entendimento diverso do posicionamento que reconhece a superioridade hierárquica da discussão judicial quando concomitante com a administrativa: “[...] o Poder Judiciário, do mesmo modo que não pode apreciar a conveniência e a oportunidade do ato administrativo, também não pode sobrestar ou impedir que o Poder Executivo discuta, em forma de contraditório, a formação do título que tornará possível elevar a preensão do Estado de receber o crédito tributário que julga lhe ser devido. Repita-se: nenhum cabimento existe em se falar em ‘hierarquia’ das funções dos Poderes previstos na Carta Magna. Ao Executivo cumpre aplicar a lei; ao Legislativo cabe editar o Direito Positivo; e ao Judiciário aplicar contenciosamente a lei.”

⁵⁴⁷ Na esfera federal, o processo administrativo comum é regulamentado pela Lei nº 9.784, de 1999, irradiando regras e princípios que estabelecem normas básicas de proteção dos administrados e ao melhor cumprimento dos fins da administração pública. Destaca-se, no bojo da legislação federal, uma relação de princípios e critérios enunciados, cuja obediência se impõe à administração pública (art. 2º), além de um rol de direitos (art. 3º) e deveres (art. 4º) endereçados aos administrados.

da consulta a respeito da aplicação da legislação tributária federal. O procedimento fiscal é disciplinado desde o seu termo inicial, sem o prejuízo das disposições do Código Tributário Nacional,⁵⁴⁸ tratando-se ainda das infrações, da notificação do sujeito passivo, da impugnação, além do julgamento e da eficácia das decisões.⁵⁴⁹ Nessa linha, é interessante observar que a doutrina reconhece que o procedimento administrativo fiscal se compõe de duas fases: uma oficiosa e outra contenciosa (MORAES, 1984, p. 583).⁵⁵⁰ No âmbito administrativo, em outras palavras, o procedimento tributário de determinação e de exigência do crédito compreende a atividade administrativa tocante ao lançamento e à eventual lavratura de auto de infração (quando a lei deixa de ser observada pelo sujeito passivo), como também a reclamação ou a impugnação apresentada perante os órgãos da administração pública, alternativamente à propositura de demanda judicial para o questionamento das ilegalidades.⁵⁵¹

Além da discussão fiscal na esfera administrativa, de índole facultativa para o sujeito passivo, o processo judicial tributário também representa uma garantia fundamental inafastável dos cidadãos, nos termos do art. 5º, inciso XXXV, da Constituição do Brasil de 1988, ao estabelecer que a lei não excluirá da apreciação do poder judiciário qualquer lesão ou ameaça de direitos. Em contraposição, é assegurado à fazenda pública lançar mão do processo de execução fiscal, regulado pela Lei nº 6.830, de 1980 (BRASIL, 1980).

O direito positivo confere ao sujeito passivo, em alguns casos, uma série de medidas judiciais concomitantes, não excludentes entre si, voltadas à contestação das exigências fiscais que sejam interpretadas como ilegais ou inconstitucionais, incumbindo ao cidadão optar por aquelas que julgar mais adequadas diante de um caso concreto; em outras situações, a lei

⁵⁴⁸ “Art. 145 (notificação do lançamento); art. 146 (modificação do lançamento); art. 147 (lançamento direto ou de ofício); art. 148 (arbitramento); art. 149 (lançamento misto ou por declaração); art. 150 (lançamento por homologação ou autolançamento).” (Brasil, 1966)

⁵⁴⁹ “Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.” (BRASIL, 2007).

⁵⁵⁰ Na leitura tradicional da doutrina fiscal brasileira, orientada pelo art. 145 do CTN, “o procedimento de lançamento possui duas fases: a oficiosa e a contenciosa. Concluída a primeira fase, com a determinação do valor do crédito tributário, é feita a notificação ao sujeito passivo. E a partir daí somente pode ser modificado em virtude de (a) impugnação do sujeito passivo; (b) recurso de ofício; (c) iniciativa da própria autoridade administrativa, nos casos previstos em lei.” (MACHADO, 2004, p. 170-171).

⁵⁵¹ Ainda como manifestações do procedimento administrativo fiscal, a doutrina cita, além da consulta, a concessão de regimes especiais, o reconhecimento e a suspensão de imunidades tributárias, a denúncia espontânea (MELO, 2006, p. 33-52). E ainda: homologação de compensações ou deferimento de restituições, deferimento de parcelamentos, conclusão de procedimentos impugnáveis (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 191 e ss.). Dejalma de Campos (2008, p. 25, 34) distingue o procedimento administrativo tributário do procedimento administrativo tributário *contencioso*: No primeiro caso, “Consiste em uma série de atos, executados pela Fazenda Pública, com a finalidade de esclarecer qual é a obrigação tributária, no intuito de formular um título que possa ser inscrito como dívida ativa e assim permitir a execução fiscal do crédito tributário.” Na segunda hipótese, “É todo o sistema de prestação jurisdicional destinado a resolver conflitos emergentes da relação entre o contribuinte e o Fisco, dentro do próprio âmbito da Administração Pública.”

adjetiva só reserva uma alternativa juridicamente viável.⁵⁵² Em cada hipótese, compete aos interessados a identificação do caminho mais acertado a trilhar em suas discussões contra o fisco. Trata-se de ampla garantia jurisdicional, cabendo ao cidadão-contribuinte levar ao conhecimento do poder judiciário, prévia ou posteriormente, a ameaça ou o prejuízo efetivo respeitante ao direito de natureza tributária.

Na contramão, a execução fiscal corresponde à manifestação processual em matéria tributária cuja propositura é prerrogativa do poder público, visando à satisfação do seu crédito constituído e inscrito perante a dívida ativa. Paulo Cesar Conrado (2017, p. 25) explica que “fiscal é a execução que, a um só tempo, tem por sujeito ativo entidade inserida no conceito de Fazenda Pública (expressão que compreende as figuras denotativamente arroladas no art. 1º da Lei n. 6.830/80), e, por objeto, valor qualificado como dívida ativa.”

Existe no direito positivo brasileiro, dessa maneira, malgrado a deficiência criticável de suporte legislativo adequado e atualizado, um instrumental minimamente suficiente para assegurar ao contribuinte, bem como à fazenda pública, um processo fiscal contencioso, em âmbito administrativo e também judicial, revestido de garantias constitucionais bastantes para a postulação dos seus direitos e interesses.

5.2.1 Ausência de diploma processual fiscal no Brasil

O direito processual tributário alcançou, na atualidade, uma efetividade e dignidade com alcance constitucional, sedimentada num sistema protetor que proclama um conjunto de regras e de princípios que podem ser traduzidos pelo sobre princípio da tutela jurisdicional efetiva. Não é demais lembrar a advertência de Victor Uckmar (1976, p. 7), ao dizer que “as liberdades – a história ensina – são geralmente violadas por disposições fiscais”, simbolizando o direito adjetivo uma conquista histórica da sociedade.

Diferentemente dos países europeus, o ordenamento jurídico brasileiro não possui um direito processual e procedimental tributário codificado, recorrendo a um conjunto de normas esparsas para o disciplinamento das relações procedimentais entre os contribuintes e a administração tributária. O Código Tributário Nacional não chegou a regulamentar o processo

⁵⁵² Em resumo exemplificativo, Vittorio Cassone (2009, p. 75-76) traduz o processo judicial tributário da seguinte forma: “I – Ações dos contribuintes: a) mandado de segurança; b) cautelar inominada; c) consignação em pagamento; d) embargos do devedor; e) ação declaratória; f) ação anulatória de débito fiscal; g) ação de repetição de indébito; h) ação rescisória; i) tutela antecipada; II – Ações Que podem ser aforadas pelo Poder Público: a) ação cautelar fiscal; b) ação de execução fiscal; c) ação rescisória.”

tributário,⁵⁵³ cuja disciplina específica se faz, na esfera administrativa,⁵⁵⁴ pelo Decreto nº 70.235, de 1971. Sem embargo, é forçoso não desconsiderar que a enunciação das garantias processuais dos contribuintes é reluzente do próprio texto constitucional, emergindo expressa ou implicitamente como corolário do *due process of law*.

Há tempos um elenco de direitos e garantias tributárias vem sendo institucionalmente reconhecido pelas Cartas e Declarações de direitos básicos dos contribuintes, no sentido de equilibrar as relações mantidas entre os cidadãos e a administração pública⁵⁵⁵. Ricardo Lobo Torres (2005, p. 23) explica que a “positivação da liberdade, nomeadamente a das imunidades, proibições de desigualdade e garantias principiológicas, se faz, também, pela fixação do *estatuto do contribuinte*, que se ancora na idéia de cidadania fiscal.”

Nesse panorama, é possível elencar diversos compêndios de direito fiscal no direito comparado, como a Carta de Direitos dos Contribuintes do Canadá e a Carta dos Contribuintes da Grã-Bretanha (*Taxpayer's Charter*), ambas do ano de 1985, além da legislação norte-americana de 1988, *The Technical and Miscellaneous Revenue Act*, com um capítulo intitulado *Omnibus Taxpayers Bill of Rights* (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 19). Na Espanha, a Ley de

⁵⁵³ Em 1964, Gilberto de Ulhôa Canto (1964, p. 55-56) elaborou o *anteprojeto do processo tributário*, destacando a necessidade de estruturá-lo no Brasil, de modo, se não uniforme, pelo menos sistemático em relação aos diversos tributos, visando assegurar o rápido deslinde das controvérsias suscitadas entre a fazenda pública e os contribuintes, evitando as excessivas dilações prejudiciais à arrecadação e resguardando os direitos dos cidadãos, de forma compatível com os padrões democráticos de um contraditório pleno e adequado. A partir de robusta análise do direito comparado, idealizou a concepção básica de um esquema processual tributário, sustentado nos seguintes postulados: “a) Mantida e respeitada a norma constitucional vigente, que assegura a revisão judicial de quaisquer atos administrativos, se organizará o processo tributário de tal forma que ele se desenvolva em duas fases, uma administrativa, outra judiciária. b) A fase administrativa será regulada de modo que, preservada a mais ampla defesa aos contribuintes, permita acelerar a cobrança da dívida fiscal, com a supressão de hiatos e a fixação de prazos rígidos para o desenvolvimento do processo. c) Atuarão como órgão da jurisdição administrativa julgadores de primeira instância, totalmente desligados das funções de fiscalização e arrecadação, e, ao mesmo tempo, portadores de aptidões que os tornem isentos de interesses no deslinde das questões, e capacitados, tecnicamente, para bem decidir, submetida a sua designação a princípios rigorosos; e, em segunda instância, colegiados com integrantes que podem ser escolhidos pelo critério paritário, mas que atendam indispensáveis requisitos de independência e aptidão. d) Supressão de qualquer recurso hierárquico das decisões do órgão administrativo jurisdicional de segunda instância, para outra autoridade do Poder Executivo. e) Disciplina adequada do processo de revisão judicial, de sorte que seja simplificado e apressado, sem prejuízo das garantias devidas aos contribuintes. f) Outorga expressa da faculdade de pedir revisão judicial das decisões administrativas, à União Federal, como parte interessada nas controvérsias tributárias.”

⁵⁵⁴ O processo judicial tributário, por seu turno, tem diversas fontes normativas. A Constituição Federal prevê algumas garantias processuais dos direitos fundamentais, como o mandado de segurança, a ação declaratória de inconstitucionalidade, a ação civil pública e o mandado de injunção, largamente utilizados em matéria fiscal. O Código de Processo Civil disciplina alguns procedimentos em lá instância e os recursos, sendo fundamental para a ação declaratória, a anulatória e a de consignação em pagamento. Leis extravagantes cuidam da execução fiscal (Lei 6.830/80), do mandado de segurança (Lei 1.533, de 31.12.51) e da ação civil pública (Leis nºs 7.347, de 24.7.85, e 8.078, de 11.9.90) e dos Juizados Especiais da Fazenda Pública (Lei nº 12.153, de 22.12.2009) (TORRES, 2011, p. 346).

⁵⁵⁵ Em Santa Catarina, a Lei Complementar nº 313, de 2005, tratou de instituir o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina.

Derechos y Garantías de los Contribuyentes nº 1/1998, posteriormente substituída e incorporada pela Ley General Tributaria nº 58/2003,⁵⁵⁶ disciplinou os “derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones com las Administraciones tributarias.” (CARRASCO PARRILLA, 2013, p. 535-554). Na Itália, desde a década de 1990, fora reconhecido o direito do cidadão, dentre outros, de ser colocado no mesmo plano da administração tributária quanto aos pagamentos, interesses e reembolsos (UCKMAR, 1997, p. 114). A Lei Geral Tributária de Portugal, por sua vez, enumera alguns princípios do procedimento fiscal em seu art. 55º, expressamente dispondo: “A administração tributária exerce as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários”, além de prescrever, dentre outros, os princípios da colaboração⁵⁵⁷ e da participação.⁵⁵⁸ O Código de Procedimento e Processo Tributário português, também na mesma direção, consagra um princípio de cooperação entre a administração tributária e os contribuintes.⁵⁵⁹ Em rigor, conforme bem salienta Sainz de Bujanda (1963, p. 460), “todas las garantías jurídicas del contribuyente podrían reducirse a una: el Derecho tributario.”

Durante algum tempo, houve um certo desinteresse no direito tributário brasileiro pela questão do Estatuto do Contribuinte, que voltou a se afirmar, mais recentemente, “como

⁵⁵⁶ A respeito do então Estatuto do Contribuinte, posteriormente incorporado à Lei Geral Tributária da Espanha: “O cidadão é o sujeito passivo da relação tributária, cujo conteúdo material são obrigações desta natureza, mas é também titular de direitos, inclusive instrumentais, porquanto as normas jurídicas regulam de maneira imperativa, também para a administração pública, o *quanto*, o *como*, o *quando* e o *onde* da obrigação tributária.” (SÁNCHEZ-CASCADO; FERNÁNDEZ CUEVAS; MARTÍNEZ-OROZCO, 1998, p. 25).

⁵⁵⁷ “Artigo 59.º Princípio da colaboração
1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco.
2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária.” (PORTUGAL, 1998).

⁵⁵⁸ “Artigo 60.º Princípio da participação
1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas:
a) Direito de audição antes da liquidação; b) Direito de audição antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições; c) Direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal; d) Direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção; e) Direito de audição antes da conclusão do relatório da inspecção tributária.” (PORTUGAL, 1998).

⁵⁵⁹ “Art. 48.º Cooperação da administração tributária e do contribuinte
1 – A administração tributária esclarecerá os contribuintes e outros obrigados tributários sobre a necessidade de apresentação de declarações, reclamações e petições e a prática de quaisquer outros atos necessários ao exercício dos seus direitos, incluindo a correção dos erros ou omissões manifestas que se observem.
2 – O contribuinte cooperará de boa fé na instrução do procedimento, esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento e oferecendo os meios de prova a que tenha acesso.” (PORTUGAL, 1998).

complexo de direitos e deveres da cidadania fiscal ou como situação geral e impessoal criada pelo ordenamento jurídico, ganha a cada dia maior clareza no discurso da Constituição, dos tratados internacionais e da legislação infraconstitucional.” (TORRES, 2005, p. 27). A importância do tema é fulcral, pois mesmo em países como Portugal, onde o ordenamento jurídico-tributário conta com uma robusta legislação tributária adjetiva, tem-se identificado um crescente desequilíbrio entre as prerrogativas do fisco e os direitos e garantias dos contribuintes, notadamente pelo avanço das tecnologias e dos sistemas de informação em nome do combate ao déficit público (SANTOS, 2013, p. 27-43).

A inexistência de uma legislação processual tributária sistematizada no Brasil tem incumbido a doutrina do papel definidor, conformador e integrativo dos princípios adjetivos da tributação, que justamente conferem alguma lógica e um melhor entendimento ao sistema tributário, sem deixar de buscar respostas, frequentemente, no repertório legislativo do direito público e do direito processual. Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 916-918) faz uma menção especial a dois princípios processuais aplicáveis no processo tributário, como desdobramentos do devido processo legal, essenciais para o desenvolvimento da pesquisa: 1. o *direito a ser ouvido*, englobando a ampla publicidade dos atos e dos procedimentos, a oportunidade de expressar as razões para o ato administrativo, a manifestação expressa da autoridade, o dever da administração de decidir explícita e fundamentadamente as questões, além do direito de fazer-se representar por profissional especializado; 2. O *direito de oferecer e produzir a prova adequada à defesa de suas pretensões*, abrangendo o direito de que toda a prova seja produzida, o direito de que a produção da prova seja efetivada oportunamente e o direito de participar na produção da prova feita pela administração tributária.

Portanto, mesmo diante da ineficiência dos órgãos legislativos em contemplar as instituições estatais judicantes com critérios objetivos institucionalmente legitimados para a resolução das lides fiscais, o que seria muito bem-vindo com a finalidade de conferir uma orientação explícita e maior segurança jurídica para as relações tributárias, é certo que o ordenamento jurídico, com a sua blindagem republicana e democrática, oferece elementos e critérios minimamente satisfatórios para o disciplinamento do processo tributário, inclusive em sua pretensão efetivamente participativa.

5.2.2 Alternativas à litigiosidade no direito tributário brasileiro

O direito tributário brasileiro confere, paralelamente às vias ordinárias e usuais de solução *a posteriori* dos conflitos tributários,⁵⁶⁰ mediante recurso ao processo tributário, um significativo papel aos mecanismos de prevenção das disputas.

Assumindo a hipótese de que os invólucros do lançamento tributário constituem o principal agente causador dos conflitos em matéria de direito fiscal, é importante destacar já a existência, no ordenamento jurídico doméstico, de instrumentos procedimentais voltados a intervir na atividade tributária hostilizada. Nesse passo, existem vias que operam previamente ao lançamento tributário, como também posteriormente à constituição do crédito fiscal ou à deflagração da contenda, sem o manejo do processo tributário contencioso.

A doutrina destaca diversos mecanismos de prevenção de conflitos (TORRES, 2003, p. 4-5),⁵⁶¹ cuja experiência operacional revela êxitos importantes, como a denúncia espontânea, a compensação, o parcelamento, a anistia e a consignação em pagamento.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 138, disciplinou o instituto da denúncia espontânea,⁵⁶² que exclui a responsabilidade pela infração tributária, caso realizada, *sponte propria*, a quitação do tributo devido e dos juros de mora, ou ainda mediante o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando não estiver apurado. Trata-se do reconhecimento legislativo de que um arrependimento genuíno do sujeito passivo, antes de ser flagrado pela administração, é digno de uma recompensa com a exclusão da responsabilidade punitiva decorrente de aplicação da penalidade pecuniária.

Outros instrumentos igualmente previstos pela legislação tributária permitem uma relativização nas disputas fiscais, sem configurar qualquer afronta à Lei de Responsabilidade Fiscal,⁵⁶³ precisamente porque revestidos de autorização legal. O parcelamento, por exemplo,

⁵⁶⁰ Destaca a doutrina que a impugnação é a forma de processo prevista em lei que, inquestionavelmente, reveste-se da maior importância, tendo sempre e em qualquer caso, uma ilegalidade consubstanciada em uma lesão de um direito ou interesse do contribuinte (PAIVA, 2016, p. 36).

⁵⁶¹ Heleno Taveira Torres (2001, p. 46) chega mesmo a citar o planejamento tributário como um mecanismo de prevenção de conflitos, pela antecipação das consequências jurídicas do ordenamento: “E assim o é porque o seu fundamento é servir como criador de condições para a ação: rebaixar, diferir ou evitar, lícitamente, a constituição de uma obrigação tributária.”

⁵⁶² “Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (BRASIL, 1966).

⁵⁶³ A respeito da renúncia de receita, estabelece a Lei Complementar nº 101, de 2000:

suspende a exigibilidade do crédito fiscal, na forma e nas condições estabelecidas por lei específica, que poderá admitir a exclusão da incidência de juros e multas.⁵⁶⁴ Diversamente, a

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

I - demonstração pelo proponente de que a renúncia foi considerada na estimativa de receita da lei orçamentária, na forma do art. 12, e de que não afetará as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da lei de diretrizes orçamentárias;

II - estar acompanhada de medidas de compensação, no período mencionado no caput, por meio do aumento de receita, proveniente da elevação de alíquotas, ampliação da base de cálculo, majoração ou criação de tributo ou contribuição.

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

§ 2º Se o ato de concessão ou ampliação do incentivo ou benefício de que trata o caput deste artigo decorrer da condição contida no inciso II, o benefício só entrará em vigor quando implementadas as medidas referidas no mencionado inciso.

§ 3º O disposto neste artigo não se aplica:

I - às alterações das alíquotas dos impostos previstos nos incisos I, II, IV e V do art. 153 da Constituição, na forma do seu § 1º;

II - ao cancelamento de débito cujo montante seja inferior ao dos respectivos custos de cobrança.” (BRASIL, 1966).

⁵⁶⁴ “Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

§ 3º Lei específica disporá sobre as condições de parcelamento dos créditos tributários do devedor em recuperação judicial.

§ 4º A inexistência da lei específica a que se refere o § 3o deste artigo importa na aplicação das leis gerais de parcelamento do ente da Federação ao devedor em recuperação judicial, não podendo, neste caso, ser o prazo de parcelamento inferior ao concedido pela lei federal específica.” (BRASIL, 1966).

compensação,⁵⁶⁵ a consignação em pagamento⁵⁶⁶, a transação⁵⁶⁷ e a dação em pagamento⁵⁶⁸ são modalidades de extinção do crédito tributário, com previsão específica no Código Tributário Nacional e disciplina em leis esparsas.⁵⁶⁹ A anistia, por sua vez, corresponde à exclusão do crédito tributário, relativamente às infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede de forma geral ou individualizada.⁵⁷⁰

Previamente ao lançamento tributário, é possível destacar, também com vocação para prevenir os conflitos fiscais, a faculdade do sujeito passivo de formular consultas a respeito de dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado, nos termos dos arts. 46 e seguintes do Decreto nº 70.235, de 1972,⁵⁷¹ a qual não suspenderá os prazos de recolhimento de tributo, em hipóteses de retenção na fonte ou quando objeto de autolancamento antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.

⁵⁶⁵ “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.” (BRASIL, 1966).

⁵⁶⁶ “Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.” (BRASIL, 1966).

⁵⁶⁷ “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.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966).

⁵⁶⁸ Vide Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016.

⁵⁶⁹ Com o recente advento da Medida Provisória nº 899, de 116 de outubro de 2019, restara regulada a transação tributária, nos termos do art. 171, do Código Tributário Nacional (Brasil, 2019a).

⁵⁷⁰ “Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.” (BRASIL, 1966).

⁵⁷¹ Vide art. 48 e ss. da Lei nº 9.430, de 1996.

Adicionalmente, outro mecanismo potencializador da redução de litigiosidade fiscal corresponde à revogação unilateral do ato administrativo, também reconhecida no âmbito da doutrina estrangeira (FERREIRO LAPATZA, 2005, p. 251-252; ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 90). A Lei nº 9.784, de 1999, estabelece, expressamente, em seu art. 53, um preceito angular que irradia o princípio da autotutela no direito público: “A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.”⁵⁷²

Desse modo, a ideia de adoção dos mecanismos adequados no âmbito processual e procedimental tributário para a resolução de controvérsias não é exatamente uma novidade, encontrando um lastro no ordenamento jurídico brasileiro e afastando a indispensabilidade da manifestação jurisdicional.

5.2.3 A análise econômica da processualidade tributária

O conjunto de conhecimentos técnicos específicos sobre as questões e os efeitos econômicos da tributação são determinantes para os encaminhamentos políticos do sistema fiscal,⁵⁷³ impactando decisivamente na definição dos objetivos que se buscam alcançar, na configuração das ações ou das políticas voltadas ao atingimento dos objetivos e na instrumentalização das políticas escolhidas (SEVILLA SEGURA, 2004, p. 132).

O Estado brasileiro enfrenta uma tormentosa cizânia entre a manutenção de uma estrutura jurisdicional extremamente custosa e pouco eficaz, por um lado, a existência de recursos escassos para o atendimento das necessidades emergentes da sociedade, de outro.

⁵⁷² “Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.” (BRASIL, 1999).

⁵⁷³ Max Weber (2015a, p. 209-227) aborda a ordem jurídica e a ordem econômica como realidades sobrepostas e com interconexões complexas, cumprindo à esfera econômica “a distribuição do efetivo poder de disposição sobre bens e serviços econômicos, que resulta *consensualmente* do modo de equilíbrio de interesse e da maneira como ambos, de acordo com o sentido visado, são de fato empregados, em virtude daquele poder de disposição efetivo baseado no consenso”, enquanto a ordem jurídica se afina com a “perspectiva de aplicação de quaisquer meios coativos, físicos ou psíquicos, realizada por um *aparato* coativo, isto é, por uma ou várias pessoas, disponíveis para este fim, quando se apresente uma situação que o exija, ou seja, sempre que exista uma forma específica de associação para fins de ‘coação jurídica’.” Weber (2015a) destaca que os tempos cada vez mais pacíficos conduziram à educação para a submissão ao direito vigente, sendo que o controle do mercado costuma facilitar tecnicamente a dominação do respectivo setor econômico mediante a coação jurídica: “Naturalmente, a garantia jurídica está, em sentido mais amplo, diretamente a serviço de interesses econômicos. E quando não é este o caso, nem aparentemente nem na realidade, os interesses econômicos pertencem aos fatores de influência mais poderosos na formação do direito, uma vez que todo poder garantidor de uma ordem jurídica se apóia, em sua existência, de alguma forma sobre a ação consensual dos grupos sociais atingidos e a formação de grupos sociais está também condicionada, em alto grau, por constelações de interesses materiais.”

Trata-se de uma relação reciprocamente hostil, visto que a potencialização de determinadas escolhas pública implica um necessário negligenciamento de outras.

Os custos do poder judiciário brasileiro são estratosféricos quando comparados às despesas de mesma ordem em nações vizinhas e, sobretudo, nas economias mundiais mais desenvolvidas. É possível, dessa maneira, até mesmo um questionamento quanto à própria legitimidade ética do modelo de jurisdição tributária, debruçado com exclusividade em uma estrutura tradicional de tribunais do Estado. Mesmo sendo certo que não se pode levar em consideração somente a realidade econômica como critério de legitimação do poder judiciário, a circunstância não pode ser ignorada e nem descartada, principalmente quando analisados os indicadores endêmicos de ineficiência.

Cidália Maria da Mota Lopes (2008) abordou a questão do *custo de pagar impostos*, partindo da premissa que a transferência de recursos dos contribuintes para o Estado origina quatro tipos de custos: de redução da capacidade econômica, de eficiência, administrativos e de cumprimento. Nesse contexto, existe uma preocupação dos gestores públicos, hoje em dia, a respeito da minimização dos custos e das perdas de bem-estar gerados pelo sistema de arrecadação, ainda que sejam conhecidas as dificuldades de estabelecer o adequado equilíbrio entre, de um lado, a busca de maior eficiência, simplicidade e neutralidade e, de outro, o imperativo da equidade e da justiça fiscal.⁵⁷⁴

De acordo com os números divulgados pela Receita Federal do Brasil, a carga tributária bruta, no ano de 2017, atingiu o patamar de 32,43% do Produto Interno Bruto, contra 32,29% em 2016, mantendo uma variação média de 1%, aproximadamente, para mais ou menos, nos últimos quinze anos. Em números absolutos, a receita pública no ano de 2017 representou um volume de R\$ 2,1 trilhões (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018, p. 2). Em 2018, atingiu quase R\$ 2,4 trilhões.

Em termos de comparação internacional, a carga tributária no Brasil revela-se um pouco inferior à média dos países integrantes da Organização para Cooperação e

⁵⁷⁴ “Em primeiro lugar, o custo mais óbvio é aquele que deriva da redução da capacidade econômica dos indivíduos por virtude do pagamento de impostos, custo e sacrifício esse que pode e deve ser confrontado com os benefícios resultantes das despesas públicas que o mesmo permite financiar. Os custos de eficiência surgem de os compostos arrastarem consigo modificações ou comportamentos econômicos eficientes dos agentes - indivíduos ou empresas - actuando, por exemplo, como desincentivo ao esforço, à iniciativa ou ao risco, e alterando as escolhas de consumo e de produção, o que pode conduzir a perdas para a economia. Por sua vez, os custos administrativos são os incorridos pelo governo na recolha e cobrança de impostos. Por último, os custos de cumprimento correspondem às despesas suportadas pelos contribuintes no cumprimento das suas obrigações fiscais. o conjunto dos custos administrativos e de cumprimento constitui os custos de funcionamento do sistema fiscal. estes custos decorrentes dos recursos utilizados na manutenção e funcionamento do sistema fiscal (ou de um imposto em particular), e que seriam poupados se o sistema fiscal (ou o imposto) não existisse.” (LOPES, 2008, p. 25-26).

Desenvolvimento Econômico, que atingiu, no ano 2016, um patamar de 34,3%. Quando confrontado com as cinco maiores cargas tributárias entre os países que compõem a OCDE (Dinamarca, 45,9%; França, 45,3%; Bélgica, 44,2%; Finlândia e Suécia, 44,1%; e Itália, 42,9%), o Brasil ainda se coloca em uma posição de significativa inferioridade arrecadatória. Contudo, comparando-se o Brasil com os países da América Latina e do Caribe, cuja carga tributária média, no ano de 2016, alcançou 22,7% do produto interno bruto, a arrecadação brasileira ocupa uma posição bastante elevada, comparável a países com Barbados (32,2%) e Argentina (31,3%), mas ainda bem aquém de Cuba, por exemplo, com uma carga fiscal de 41,7% (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018, p. 2).

Existe também um grave problema federativo no Brasil, retratado pela deficiente distribuição da arrecadação fiscal. A União detém uma parcela significativamente maior das receitas auferidas, representando 68,02% do montante integral, enquanto ao Estados e os Municípios participam, respectivamente, com apenas 25,72% e 6,26% da arrecadação. No ano de 2017, houve um pequeno incremento na parcela arrecadada pelos Estados e Municípios, confirmando uma tendência histórica estabilizada. Talvez a necessidade maior de receitas dos Estados e Municípios justifique o impacto potencializado das execuções fiscais justamente no âmbito da Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos, enquanto a Justiça Federal responde por 14% (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 125).

A tributação sobre os bens e serviços continua a ser o grande calcanhar de Aquiles do sistema tributário nacional, impactando com 48,44% do volume total arrecadado, o que preserva uma média constante durante a última década. A tributação sobre a folha de salários representou 26,12% da carga fiscal, enquanto os tributos sobre a renda significaram 19,22%, e os sobre a propriedade, outros 4,58%. Os tributos sobre transações financeiras e demais incidências complementaram o volume total de arrecadação, representando 1,64% das receitas (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018, p. 5). A taxação das bases tributárias descortinadas pelo sistema tributário brasileiro também destoa bastante dos modelos de tributação adotados pela média dos países que integram a OCDE. Nesse traço, o Brasil ainda tributa muito pouco a renda, os lucros e o ganho de capital, num patamar de 6,5% da carga tributária total, contra 11,4% na média da OCDE. O Brasil, comparativamente aos países membros da OCDE, é o que menos tributa essa base de incidência, sendo a Dinamarca a nação com a maior tributação nesse aspecto (28,7%). A carga tributária incidente sobre a propriedade no Brasil corresponde ao percentual de 1,5%, próximo da média dos países da OCDE (1,9%). Ilustrativamente, o Reino Unido é o país com a maior tributação dessa base (4,2%), enquanto a República Eslováquia possui a menor carga específica (0,4%). Relativamente aos bens e serviços, a realidade fiscal altera-se

completamente, sendo o Brasil a terceira nação da OCDE com a maior incidência fiscal, correspondente a 15,4%, somente atrás de Hungria (16,7%) e Grécia (15,8%). Suíça (6,0%), Japão (6,2%) e Canadá (7,4%), por outro lado, são os países que menos tributam o consumo, sendo que a tributação média sobre os bens e serviços entre os países integrantes da OCDE é de 11,2%. Finalmente, a tributação no Brasil incidente sobre a folha de salários corresponde a 8,5% da carga tributária, enquanto a média da OCDE é de 4,8%. França (18,3%) e Áustria (17,8%) são os países que mais agravam a folha de salários, enquanto o Chile (1,5%) possui a menor tributação dessa base (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2018).

Os números indicam que uma grande parte da tributação brasileira está sobretudo concentrada no imposto indireto, notabilizado pela utilização das técnicas de substituição tributária e pelo autolancamento, que contribuem para o avanço da litigância. Nesses recintos, em especial, sobreleva-se a utilidade e a adequação das técnicas concertadas de resolução dos litígios tributários, em razão de seu tratamento especializado, em algumas hipóteses, além dos predicados para afastar as incertezas, noutros casos.

5.3 A LITIGIOSIDADE FISCAL NO BRASIL: CAUSAS E EFEITOS

Se é verdadeira a máxima “aquilo que não se mede não se vê”, pode-se assegurar categoricamente que a processualidade tributária brasileira padece de cegueira, porque há números e estatísticas alarmantes a denunciar o grave problema de litigiosidade. E as razões são compreensíveis, amoldando-se a observação de Torres (1991, p. 3): “O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia de liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la.”

A concepção de litigiosidade remete ao vocábulo “litígio”, cujos desdobramentos foram objeto da definição lapidar de Francesco Carnelutti (1941): “un modo de ser del conflicto de intereses, que se puede representar como el reverso de la posesión. Posesión es el conflicto de intereses, *que se soluciona por sí solo*; litigio, el conflicto que estalla en una oposición de voluntades.”⁵⁷⁵ Enrico Allorio (1962), especificamente no âmbito do direito tributário, tratou

⁵⁷⁵ “El jurista debe tener en cuenta la distinción entre conflicto de intereses *potencial* y conflicto *actual*. la actualidad del conflicto se produce porque los intereses opuestos han estimulado una conducta exterior de los sujetos, en la que el conflicto se exterioriza, es decir, una manifestación de la voluntad respectiva. O, de otro modo, el conflicto de intereses se hubiere traducido en una *oposición de voluntades*. Por consiguiente, el conflicto actual supone un acto realizado por cada uno de los sujetos, los cuales, al realizarlo, se convierten en dos *contendientes*, de los que uno *pretende* y el otro *se opone a la pretensión*. La ciencia del Derecho procesal ha sometido este fenómeno a un análisis, si no definitivo, por lo menos muy completo, y ha elaborado los conceptos de la *pretensión* y de la *oposición*, respectivamente, como

do termo *lite tributario*: “O litígio que constitui o objecto do processo fiscal de lançamento depende da contestação da pretensão.”⁵⁷⁶

O problema da litigiosidade no Brasil não representa um monopólio de alguma área específica do direito, malgrado tenha a sua expressão mais evidente, talvez, nos redutos da tributação. Aparentemente, traduz uma das faces de uma sociedade doente, que judicializa banalidades e parece feliz. A alta litigância revela traços de incivilidade que, muitas vezes, é uma marca sensível dos cidadãos, mas também do próprio Estado, que fazem mau uso da justiça, utilizando-a para se esquivar do cumprimento espontâneo das obrigações legais. Há, pois, uma grave crise de cidadania, degenerada por uma cultura historicamente celebrada de beligerância em detrimento do consenso.⁵⁷⁷

Sem renegar a importância de um sistema eficaz de garantias dos cidadãos, sobretudo em um país ainda em desenvolvimento e marcado por desigualdades extremas como o Brasil, não é possível esconder que a falsa promessa de um efetivo e universal acesso à justiça transformou o poder judiciário em uma gigantesca e custosa máquina burocrática, promotora de estatísticas e substancialmente preocupada com adjacências.

Certamente, as causas da litigiosidade tributária no Brasil não diferem, em grande parcela, daquelas há tempos já apontadas pela doutrina nacional e estrangeira. Não é um problema somente brasileiro. Na Espanha, a questão já fora identificada por Pastor Prieto e Marín-Barnuevo Fabo (2005),⁵⁷⁸ sob a premissa de que a teoria dos litígios fiscais é comum à teoria de qualquer outra modalidade de litígio, havendo em entendimento de que existe uma litigiosidade superior à capacidade de resolução pelos órgãos encarregados, ensejando uma

exigencia de la preponderancia de un interés propio ante un interés ajeno y como oposición a tal exigencia. Al conflicto de intereses, cuando se actúa con la pretensión o con la oposición, se podría dar el nombre de desavenencia o también de controversia. Me ha parecido más conveniente, siguiendo los casos del lenguaje, el del litigio.” (CARNELUTTI, 1941, p. 59).

⁵⁷⁶ “Una lite diversa si compone nel processo tributario d'accertamento, da quella che se dirime nel processo d'esecuzioni. Ciò è conforme ai principi generali. La lite che forma materia del processo tributario d'accertamento dipende da *contestazione* della pretesa. Il contribuente lesso dall'imposizione illegale pretende che gli effetti ne vengano rimossi: la d'amministrazione finanziarie resiste, li vuole mantenuti. Il contribuente, che ha pagato il tributo a suo dire illegalmente costituito, chiede la restituzione della somma corrisposta: la finanza resiste, non gli vuol ridari quanto ritiene d'aver giustamente riscosso.” (ALLORIO, 1962, p. 127).

⁵⁷⁷ As circunstâncias que hoje motivam o debate sobre os métodos adequados de solução de conflitos em matéria tributária no Brasil são bastante semelhantes àquelas que legitimaram, por exemplo, a introdução da arbitragem tributária no direito português. Os diálogos acadêmicos da época em Portugal destacavam a pressão por novas alternativas à administração judiciária, pois o afrouxar do tecido social, o aumento da conflituosidade e o crescimento da densidade técnica dos problemas estariam a expor a nudez de um sistema judicial ineficiente e a sua incapacidade de oferecer respostas satisfatórias (CAMPOS, 2006, p. 74).

⁵⁷⁸ “En los últimos tiempos ha aumentado significativamente el interés por saber si el número de conflictos tributarios que hay, en España y en muchos otros países, es excesivo, si las formas de resolverlos son las más adecuadas, si los costes que conlleva su resolución son los menores posibles o la duración que exige es razonable.” (PASTOR PRIETO; MARÍN-BARNUEVO FABO, 2005, p. 13).

grave dilação dos procedimentos. Dentre um extenso rol de propostas concretas para a superação do problema, apontam, em especial, “fomentar las técnicas convencionales en la resolución de los conflictos.”⁵⁷⁹

Na perspectiva do ordenamento jurídico português, Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 78 e ss.) destacou como causas para a litigiosidade fatores políticos-normativos (a complexidade da legislação tributária, a falta de sistematização e estabilidade da norma tributária, o crescimento dos benefícios fiscais, a modificação do modelo de gestão tributária); fatores associados à atividade fiscal (a falta de cultura decisória da administração tributária, os privilégios históricos da administração, a pressão fiscal); além de fatores relativos à relação jurídico-tributária (a sedimentação social da titularidade dos direitos e das garantias, o comportamento do contribuinte no exercício de garantias).

Sainz de Bujanda (1963) tratou de investigar pormenorizadamente as razões da insegurança jurídica, que são indutoras da litigiosidade, destacando, de um lado, as causas que derivam da própria estrutura do ordenamento jurídico,⁵⁸⁰ e, de outro lado, as manifestações de arbitrariedade. Essas últimas, decorrentes de alguma *atividade* antijurídica, ou ainda de uma *inatividade* antijurídica⁵⁸¹ dos órgãos da administração pública.

No Brasil, a crise da justiça tradicional do Estado tem sido associada com algumas deficiências, que culminam até mesmo em uma certa arrogância institucional, em privilégios

⁵⁷⁹ “Fomentar las técnicas convencionales en la resolución de los conflictos. se trata de una propuesta de carácter general que no es, en el marco normativo existente, susceptible articularse en medidas concretas, pero no por ello menos importante. Los datos y las percepciones recogidas, tanto de personas de la Agencia Tributaria como de los particulares de entrevistados, parece indicar que los acuerdos (en sentido lato) aquí podían materializarse hasta la entrada en vigor de la nueva LGT a través del único cauce disponible de las actas de conformidad, eran insuficientes para plasmar aquellas incertidumbres y costes que concurrían en cada caso y hubieran aconsejado aproximar las posiciones de las partes. La novedad de las actas con acuerdo que incluye la LGT, aunque acertada, se prevé que no tendrá grandes efectos sustanciales en lo que a reducir la litigiosidad se refiere.” (PASTOR PRIETO; MARÍN-BARNUEVO FABO, 2005, p. 168-169).

⁵⁸⁰ “A) Indeterminación de vigencias; B) Confusión de cláusulas derogatorias; C) Ausencia de textos refundidos; D) Indeterminación de los presupuestos fácticos de aplicación de las normas; E) Imprecisión sobre el carácter necesario o dispositivo de las normas; F) Señalamientos de límites excesivamente amplios a la actuación discrecional de los órganos administrativos; G) Atribución de carácter provisional disposiciones básicas del ordenamiento, en dilatada espera de textos refundidos que no llegan a elaborarse; H) Cercenamiento de recursos u otros remedios jurídicos contra la arbitrariedad.” (SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 305).

⁵⁸¹ “a) En la esfera normativa. a’) Dentro de la legislación. Ausencia de actividad encaminada a elaborar leyes ordinarias en las que se desenvuelvan y hagan efectivos los principios jurídicos fundamentales, cuando tales leyes aparezcan previstas y dirigidas por la Constitución. b’) Dentro de las funciones normativas encomendadas por la ley a la Administración: a”) Inactividad y en la confección de textos legales: 1) Refundidos; 2) Articulados. b”) Inactividad en la confección de normas reglamentarias de los textos legales que sean susceptibles de ellas y que contengan previsiones sobre este punto b) En la esfera aplicativa. a’) Por pasividad de la Administración en el marco de sus competencias ordinarias (*inactividad material*); b’) Por pasividad de la Administración dentro de un procedimiento (*inactividad formal*).” (SAINZ DE BUJANDA, 1963, p. 306-307).

corporativistas e antirrepublicanos, acompanhados de ativismo e decisionismos questionáveis. Sem olvidar, ainda, o elevadíssimo custo da estrutura jurisdicional, o perfil elitizado dos integrantes da magistratura, o modelo de justiça predominantemente generalista, o excesso de forma e de recursos que obstaculizam a distribuição material da justiça e, naturalmente, a excessiva demora no pronunciamento jurisdicional. Enfim, um modelo de acesso jurisdicional com tendência de mecanização, com aguda inclinação para as decisões em massa nos procedimentos de uniformização, desatento às peculiaridades de sociedades complexas, cujas verdades cada estão vez mais relativizadas e indeterminadas.

O emblemático problema da litigiosidade expõe sintomas que revelam uma crise também econômica. Por um lado, a ânsia desmedida por receitas destinadas ao atendimento de necessidades reivindicadas por um Estado cada vez mais corpulento, assolado por compromissos atrelados à autossustentação e à promoção de direitos constitucionalmente assegurados; de outro, os contribuintes sufocados com uma carga tributária galopante, que praticamente dobrou o seu volume durante o período político que sucedeu a redemocratização.

É difícil apontar uma causa específica ou capital que responda pela litigiosidade tributária brasileira, podendo-se atribuir o problema a um conjunto de fatores identificáveis, cuja intensidade oscila de acordo com os diferentes aspectos da conjuntura nacional. Não é possível negar, todavia, a influência e os impactos dos métodos tributários que privilegiam a generalização do autolancamento fiscal,⁵⁸² ignorando o fato de que os sujeitos passivos da obrigação tributária, muitas vezes completamente leigos, deparam-se com algumas dificuldades intransponíveis para a boa interpretação e aplicação de um direito ininteligível, a partir da qualificação de fatos complexos, típicos das sociedades modernas, durante o processo de concretização dos tributos. Ao mesmo tempo, não se pode fechar os olhos para a falibilidade do ser humano, suscetível de incorrer em equívocos e inexatidões no cumprimento das obrigações jurídicas impostas pelas leis tributárias, sem que disponham, muitas vezes, de instrumentos preventivos ou participativos para evitar a litigiosidade.

Tudo isso sem falar, igualmente, dos abusos recorrentemente praticados, quer pelos sujeitos passivos na aplicação do direito tributário, com comportamentos deliberadamente

⁵⁸² Ferreiro Lapatza (2005, p. 34) destaca que “los años setenta y ochenta ven, por lo demás, cómo se produce en España un cambio radical en el procedimiento de aplicación de los tributos. El resultado de dos procesos – la generalización de las autoliquidaciones y la monopolización de la gestión por la inspección – supone el abandono de procedimiento tradicional, basado en la colaboración entre un contribuyente que declara y una Administración que liquida, y su sustitución por un procedimiento que atribuye a los ciudadanos todas las tareas de aplicación y reserva a la Administración – la inspección – únicamente la tarea de corregir las equivocaciones o de reprimir el incumplimiento intencionado o negligente.” E o resultado dessa evolução não poderia ser mais previsível ou evidente: “Administración e administrado se han ido situando en una creciente posición de alejamiento y conflictividad.”

assumidos para promover a fuga dos tributos ou mesmo o retardamento dos procedimentos de arrecadação; quer pela administração fiscal, praticando exigências evidentemente abusivas e sem amparo jurídico, ou exorbitando na forma na ablação do patrimônio privado.⁵⁸³ São emblemáticas, cumpre acrescentar, as disputas históricas sobre a imposição de penalidades pecuniárias claramente confiscatórias, cujos montantes são superiores ao próprio montante do tributo que se alega sonogado, forjando contendas inglórias, mediante processos fiscais com resultados já de antemão conhecidos.

A causa possivelmente mais identificada com a litigiosidade crônica em matéria tributária, não obstante, reside na complexidade crescente do aparato normativo tributário, contribuindo de maneira decisiva para o volume estratosférico de demandas judicializadas. A quantidade colossal⁵⁸⁴ de normas de direito tributário editadas desde o advento da Constituição Federal de 1988,⁵⁸⁵ erigindo um direito densamente carregado de conceitos indeterminados e recoberto de incertezas, consagra um cenário fortemente indutor de litígios.

Os mecanismos alternativos para a superação dessa litigiosidade tributária podem representar um alento para essa conjuntura complicada, inclusive transcendendo a questão pontual do sistema tributário. A intervenção mais participativa do cidadão tende a contribuir para o descongestionamento dos tribunais como um todo; permite às partes influenciar na escolha de um julgador com conhecimento técnico especializado; potencializa o rigor cognitivo e a personalização de pronunciamentos, promove a celeridade e previsibilidade das decisões, enfim, sugere uma aproximação dos interessados com o propósito de favorecer a solução do conflito, numa franca afirmação de processo equitativo.

⁵⁸³ Diogo Leite de Campos (2006, p. 15) destaca que a degradação da pessoa dos cidadãos é patente, sendo tratados como meros objetos da atividade administrativa, o que é perceptível à estrutura dos códigos fiscais: “O imposto é uma relação *jurídico – obrigacional*: uma pessoa paga certa quantia a um ente público. Nestes termos, as leis dos impostos deveriam ser moldadas segundo a estrutura da relação obrigacional: *sujeitos – credor e devedor – prestação, garantia*. O imposto seria, pois, descrito como uma relação entre dois sujeitos colocados no mesmo plano. Contudo, os códigos fiscais são estruturados em termos de manuais de instruções dirigidas aos funcionários da Administração fiscal. [...] Ou seja: o contribuinte deve estar imóvel enquanto a Administração lhe mede os bens e os rendimentos... ‘até ao mais pequeno torrão’, parafraseando Lactâncio, deve mover-se se esta lho exigir; pagar quando a tal for obrigado. É objeto, não sujeito.”

⁵⁸⁴ No Brasil, o tempo gasto para preparar, arquivar e pagar (ou reter) o imposto de renda das empresas, o imposto sobre o valor agregado e as contribuições para a previdência social, representa 1.958 horas por ano da atividade empresarial, enquanto a média dos países da América Latina é de 330 horas, e a dos países integrantes da OCDE, 159 horas. A carga tributária total corresponde a 64,7% dos lucros empresariais no Brasil, enquanto 46,7% da média dos países da América Latina e 39,8% nos países integrantes da OCDE (THE WORLD BANK, 2019).

⁵⁸⁵ Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, cerca de 350 mil normas tributárias foram editadas, de acordo com o levantamento realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) (2015). Foram editadas, durante o período, 31 normas tributárias por dia, sendo, em média, 1,29 norma tributária por hora.

Max Weber (2015b, p. 142-153) observou, não é de hoje, que a manifestação da justiça ocidental contemporânea, edificada sobre as bases do direito racional e sistemático, não é de forma alguma inequívoca, na medida em que os interesses materiais típicos do pensamento moderno impuseram a debilitação do formalismo jurídico.⁵⁸⁶ A tentativa de uma justiça mais rápida e adaptada ao caso concreto, conduziu ao fenômeno de evitar as formalidades no campo dos procedimentos jurídicos. A lógica *puramente profissional*, nesse sentido, funciona de maneira a conduzir, inevitavelmente e sempre de novo, para consequências que frustram profundamente as expectativas dos interesses privados no direito, porque influenciadas pelas reivindicações sociais da democracia. Weber (2015b) sustenta uma crítica à ausência de fórmulas objetivas formais, destacando que as falhas representam, em princípio, o destino de todas as leis, diante da irracionalidade dos fatos, sendo a aplicação da pura interpretação somente uma mera aparência. O irracionalismo valorativo, remissivo à ideia do direito natural, busca recobrar o seu sentido a partir do restabelecimento de um padrão valorativo objetivo, que acena como uma tendência internacional, mas que significa uma diminuição da racionalidade da justiça. É a falta desse racionalismo objetivista, aliás, que sustenta o arbítrio e justifica o ingresso cidadão na atividade administrativa.

Todo esse cenário faz transparecer uma sensação tremenda de injustiça fiscal, com o aparelho tributário estatal operando, cada vez mais, para fazer valer as imposições tributárias, inclusive as punitivas, principalmente em relação aos contribuintes mais desvalidos, enquanto, ao mesmo tempo, a máquina pública apresenta-se apática e ineficiente para atuar contra os barões financeiros.⁵⁸⁷ A realidade do arquétipo tributário brasileiro, contrastada às experiências do direito fiscal comparado, escancara debilidades e fragilidades de longa data superadas nos sistemas vizinhos, sendo que, enquanto a Europa empreende esforços para o progresso nos métodos de resolução de disputas abertos à participação do sujeito passivo, o Brasil regressa ao período medieval com as tentativas de criminalizar a inadimplência.

⁵⁸⁶ “As qualidades formais do direito desenvolvem-se nesse processo a partir da combinação de um formalismo magicamente condicionado a uma irracionalidade determinada pela origem em revelações, no procedimento jurídico primitivo, passando, eventualmente, por uma racionalidade material ou não-formal, ligada a um fim e patrimonial ou teocraticamente condicionada, rumo a uma racionalidade sistemática jurídica crescentemente especializada e, portanto, lógica e, por essa via - sob aspectos puramente externos -, ao progresso da sublimação lógica e do rigor dedutivo do direito e da técnica racional do procedimento jurídico.” (WEBER, 2015b, p. 143).

⁵⁸⁷ Em Portugal, durante os debates de implementação do modelo de arbitragem tributária, destacava-se que a crise da justiça estava instalada nos jornais, nas sondagens, nos operadores judiciários, no cidadão, existindo, segundo Anselmo Rodrigues (2010, p. 32), “uma consciência generalizada de sua falta de eficácia, o que conduz a um sentimento de impunidade e inexistência de qualquer sanção por falta de cumprimento das leis.”

A morosidade do processo tributário é a cereja azeda do bolo que celebra o modelo obsoleto, por vezes causadora da própria perda do crédito tributário, uma vez que as disputas se arrastam por anos sem conseguir, ao menos, encontrar o devedor. Basta apenas o Brasil não fechar os olhos para o sucesso das experiências colocadas em prática nos países mais desenvolvidos, buscando colher os frutos de modelos que já deram certo, haja vista que o problema da morosidade é um fenômeno global, carreado pelo crescimento populacional, pela complexidade das novas relações e pelos efeitos da globalização na tributação.

Carece o direito tributário de uma teoria bem desenvolvida sobre as disputas, como ensina Warat (1998), que demonstre que o conflito pode ser entendido como uma forma de produzir, com o outro, uma diferença, ou seja, inscrever a diferença no tempo como produção do novo: “o conflito como outridade que permita administrar, com o outro, o diferente para produzir a diferença.”⁵⁸⁸

A litigiosidade tributária deve representar, enfim, um pontapé para a mudança: um caminho para a modernização do processo de execução fiscal, no traçado da legislação processual comum, que já tratou de incorporar a concepção multiportas. A descoberta de mecanismos concertados, sobretudo pela fazenda pública, não pode ser renegada por quem ocupa, justamente, a posição de maior litigante do país.

5.3.1 A processualidade tributária em crise

O modelo de resolução das disputas em matéria tributária no Brasil é sabidamente problemático, gerando prejuízos para o Estado, que não consegue satisfazer oportunamente os seus créditos e haveres. Ao mesmo tempo, o volume exorbitante de questões deságua numa morosidade perversa, o que provoca um ambiente desagradável para os negócios, repleto de insegurança jurídica, interferindo toxicamente na iniciativa privada e no desenvolvimento socioeconômico. Diante dessa conjuntura, o próprio conteúdo das decisões atrai desconfiança, muitas vezes sem a qualidade técnica esperada ou inclinadas para o atendimento de interesses políticos, sociais e econômicos questionáveis.

⁵⁸⁸ “No litígio, os juízes decidem as formas do enunciado, pelas partes, atendendo às formas do pretendido e não às intenções dos enunciantes. Apresentar o conflito como litígio implica não levar em conta a necessidade de trabalhá-lo em seu devir temporal. Os magistrados operam sobre o conflito interditando-o ou congelando-o no tempo, eliminando a variável temporal para poder demarcar as controvérsias em um plano de abstração jurídica que permita controlar as variáveis com as quais organizam suas decisões. “[...] o conceito jurídico de conflito, como litígio, representa uma visão negativa do mesmo.” (WARAT, 1998, p. 81).

Sabe-se que a litigiosidade e a morosidade não são domínios somente do processo tributário, assolando toda a processualidade brasileira. Entretanto, se já é crítico o panorama da litigiosidade em aspectos gerais das relações sociais, são ainda mais alarmantes os indicadores na esfera da tributação especificamente. Uma significativa parte dos processos de execução perante os tribunais compõem-se das *execuções fiscais*, representando 74% do estoque total em execução (39% do total de processos), o que corresponde à principal causa da elevada taxa de congestionamento do poder judiciário, de 92%, em 2017 (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 121). O Conselho Nacional de Justiça reconhece, há algum tempo, que a melhora do desempenho institucional do judiciário perpassa pela necessária implementação de medidas para solucionar o problema das execuções fiscais.⁵⁸⁹ O tempo médio de duração do acervo processual é de sete anos e onze meses, aproximadamente, nas execuções fiscais no âmbito da justiça federal, e de seis anos e nove meses na justiça estadual (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2018, p. 142).

Há tempos o processo de execução fiscal brasileiro vem sendo alvo de críticas, diante dos problemas crônicos de efetividade que o modelo apresenta. Segundo levantamentos do Conselho Nacional de Justiça, no ano 2011, o sentimento com a via de cobrança executória não agrada. O elevado tempo médio de duração dos processos em execução, a possibilidade de discussão em duplicidade (administrativa e judicial), além da percepção de que as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco são aspectos destacáveis (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 6). De tudo isso, resulta um perfil questionável das execuções fiscais, lançando mão de tempo e recursos reconhecidamente escassos com uma fantasiosa cobrança, que muitas vezes não acontece, ou ainda de valores desprezíveis, em grande parte referentes a conselhos de fiscalização das profissões liberais.⁵⁹⁰ Expõe um uso predatório do poder judiciário pelo próprio Estado.

⁵⁸⁹ Segundo estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça (2011, p. 20-21) a respeito da execução fiscal no Brasil e os impactos no poder judiciário, chegou-se à seguinte conclusão: “A adoção de medidas que resolvam o problema da execução fiscal será importante para o desempenho institucional global do Judiciário. O resultado dos estudos aqui apresentados aponta para um amplo rol de soluções legais e procedimentais, o qual prescinde de ampla discussão a fim de eleger as medidas a serem tomadas para a simplificação e racionalização dos procedimentos da execução fiscal.”

⁵⁹⁰ “A União configura como autora, direta ou indiretamente, em 59,2% do total de ações de execução fiscal na Justiça Federal. Já a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) representa 50,3% do volume de processos baixados. Ao lado da União, surpreendentemente os conselhos de fiscalização das profissões liberais aparecem como os grandes usuários dos procedimentos de execução fiscal na Justiça Federal, representando 36,4% do volume de baixas. O valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,81, enquanto os conselhos de fiscalização das profissões liberais movimentam o aparato jurisdicional do Estado em busca de somente R\$ 1.540,74, em média.” (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 11).

O tempo médio de tramitação das execuções fiscais no âmbito da justiça federal é de oito anos, dois meses e nove dias, representado por um custo médio provável de R\$ 4.685,39. Destaca-se que aproximadamente três quintos dos processos de execução fiscal superam a etapa de citação, sendo que somente 25% conduzem à penhora, mas só a sexta parte das penhoras resulta em leilão. Em cerca de metade dos processos ocorre uma tentativa, pelo menos, de citação inexitosa. Apenas em 2,6% das ações de execução fiscal resulta algum leilão judicial, com ou sem êxito. Mais alarmante ainda é que, da totalidade dos processos, o pregão gera recursos suficientes para satisfazer o débito em apenas 0,2% dos casos. Noutros termos, a exigência de garantias como filtro para a defesa em execução fiscal é um grande desatino, tomando, muitas vezes, a maior parte do tempo de discussão. A extinção por prescrição ou decadência⁵⁹¹ é outro gargalo de baixa das execuções tributárias, respondendo por 27,7% dos casos (INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2011).

É hora de repensar o modelo de cobrança forçada dos créditos tributários, porque a baixa dos processos de execução, só em 33,9% dos casos, ocorre em virtude do pagamento integral da dívida (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 12). Já há estudos e propostas buscando implementar modificações no executivo fiscal, porém a reforma fiscal, prometida por todos os últimos Governos democráticos, nunca saiu do rascunho. O mais recente projeto legislativo (Projeto de Lei nº 4.257, de 6 de agosto de 2019), de autoria do senador Antonio Augusto Anastasia, pretende alterar a Lei nº 6.830, de 1980, instituindo a execução administrativa para a cobrança da dívida ativa dos tributos e implementar a arbitragem tributária para julgar os embargos de devedor, em larga dose justificado pela morosidade e pelos índices de congestionamento do judiciário (BRASIL, 2019c).

A grande realidade é que o Brasil, visando garantir a satisfação dos créditos tributários, tem apostado praticamente todas as suas fichas em duas legislações com modelagem defasada: Lei nº 6.830, de 1980, e Decreto nº 70.235, de 1972, resultando em um estoque total de dívida ativa que supera R\$ 2 trilhões, sendo R\$ 1,6 trilhão de origem não previdenciária (PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, 2019). Enquanto isso, as execuções fiscais perduram anos a fio, estendendo-se sobretudo sobre discussões relacionadas

⁵⁹¹ Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública. § 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. § 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução. § 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato.

exclusivamente às garantias, com o abandono do problema central de mérito das questões controvertidas, sob o patrocínio de servidores públicos altamente remunerados, cujos custos não justificam, nem de longe, a perpetuação de um modelo falido.⁵⁹²

Na esfera de jurisdição administrativa, os números do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) têm evidenciado um índice relativamente elevado de êxito nos recursos voluntários manejados pelos contribuintes em questões tributárias submetidas ao órgão, com o provimento ou parcial provimento em aproximadamente 54,1% dos casos, ao passo que os recursos de ofício apresentados pela arrecadação obtiveram um aproveitamento total ou parcial em apenas 13,8% dos casos. Já em relação aos recursos especiais, o resultado é inverso, com 29,1% de aproveitamento nas interposições submetidas pelos contribuintes, contra 58,8% nas da fazenda pública.⁵⁹³ Correspondeu a R\$ 618 bilhões o estoque de processos em discussão só no ano de 2019 (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, 2019). Claramente, os números expõem um cenário em que os contribuintes têm encontrado um respaldo importante nas suas irresignações perante os órgãos administrativos de recursos, reforçando a relevância de debater as vias alternativas de solução de conflitos tributários.

Diante desse cenário, ainda de acordo com as estatísticas do Conselho Nacional de Justiça, dentro do universo de contribuintes que aderem aos programas de parcelamento tributário, aproximadamente 64,4% cumprem integralmente as obrigações pactuadas com o fisco em pelo menos um dos casos (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 11-13). A própria disponibilização de programas recorrentes de refinanciamento fiscal revela um sintoma claro de que as dívidas não estão sendo cobradas, gerando, ainda, uma insatisfação para o “bom pagador”. A conciliação é, certamente, uma alternativa melhor que a remissão ou a anistia de tributos, como tem ocorrido na prática, com a renúncia pelo Estado de montantes expressivos, muitas vezes a integralidade dos juros e das multas.

É chegada a hora de reconhecer a imperiosidade da mudança, em sintonia com a concepção de tutela jurisdicional efetiva consagrada pelo texto constitucional positivado, capaz de carregar em si uma convergência de diversos princípios, com igual dignidade ao acesso ao

⁵⁹² O valor médio cobrado nas ações movidas pela PGFN é de R\$ 26.303,81, enquanto os conselhos de fiscalização das profissões liberais movimentam o aparato jurisdicional do Estado em busca de somente R\$ 1.540,74, em média (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 11).

⁵⁹³ Em números absolutos, dentre os recursos julgados, 6.126 (78,3% do total) são recursos ordinários e especiais do contribuinte, e 1.695 (21,7% do total) são recursos de ofício e especiais da Fazenda Nacional. Quanto aos resultados, no conjunto, o contribuinte restou favorecido em 52,4% das decisões, e a Fazenda Nacional, em 47,6%. Dessa forma, tomando-se o total de recursos apreciados e das decisões proferidas no período, observa-se que as decisões ocorreram de forma bastante equilibrada, girando em torno de 4,8% de diferença, com tendência a favor dos contribuintes (CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS, 2017, p. 6).

poder judiciário, como o devido processo, o julgamento em tempo razoável e a efetiva participação dos cidadãos nos espaços republicanos. A mudança de paradigma remete a Montesquieu, ao elaborar sobre a diferença entre a natureza do governo e o seu princípio. Enquanto a natureza o faz ser como é, o seu princípio é o que o faz agir, sendo que o princípio da democracia é a virtude: “Quando cessa esta virtude, a ambição entra nos corações que estão prontos para recebê-la, e a avareza entra em todos.” (MONTESQUIEU, 1996, p. 31 e ss.). A implementação de técnicas não contenciosas de solução de litígios tributários tem a virtude e a potencialidade de proporcionar vantagens instantâneas, como a segurança das relações, a estabilidade jurídica, a definitividade, a aceitação e a satisfação com o conteúdo, a celeridade, o sentimento de cooperação e a credibilidade.

O sistema processual tributário precisa estar aberto à discussão de novas alternativas para a solução de conflitos, compatíveis com os ideais de um Estado cidadão, pautado em valores de justiça. Não é possível que o contribuinte tenha que suportar a sutil e recorrente violência do Estado, refletida em um sistema fiscal caótico que, a todo momento, incrementa as obrigações passivas da relação fiscal, a partir da banalização simples do autolancamento. Atribui-se ao contribuinte todas as mazelas maquiavélicas de substituição tributária num sistema indecifrável, submetendo os cidadãos à tarefa hercúlea e inglória de compreender e aplicar uma legislação esquizofrênica. Um Estado que não se cansa de ser vigilante, mas revela toda a sua despreocupação com a compreensibilidade do sistema pelo contribuinte. Schumpeter (1984), com justeza, cunhou o adágio: “o político em democracia está tão preocupado em não cair da montada do poder que não tem tempo para saber para onde corre o cavalo.”

É preciso destacar a eficácia inegável das vias alternativas de resolução de conflitos em matéria fiscal, provocando uma importante diminuição do contencioso tributário em diversas experiências no mundo. Na Itália, por exemplo, desde o início dos anos 1990 até o começo dos anos 2000, as estatísticas revelaram uma forte diminuição no número de questões pendentes de resolução, apontando uma redução superior a 50% por ocasião da efetivação institucional das técnicas consensuais de solução de disputas fiscais (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 45, 137-146). Mas não há somente o ganho de celeridade, sendo destacável a melhoria de qualidade das decisões tomadas, porquanto os diferentes mecanismos possuem a virtude de identificar a necessidade de cada conflito, atacando-o com maior especialidade ou com a mitigação de incertezas.

A crise de justiça, traduzida numa percepção vulgar de mau funcionamento do poder judiciário, não se deve apenas àquela ineficiência associada com a colocação de um fim nos processos judiciais. Deve-se perceber, previamente, que existe um ponto de origem para os

conflitos, em geral relacionado aos procedimentos autoritários de lançamento do crédito tributário (ou da sua homologação), em que a administração pública faz pouco caso, muitas vezes, dos princípios orientadores da atividade fiscal, motivada por interesses puramente arrecadatários. Não raras as vezes, diante de uma incerteza fática ou jurídica das situações tributáveis, aplica-se o princípio meramente retórico de supremacia do interesse público ou recorre-se à ideia fantasmagórica *in dubio pro fisco*.⁵⁹⁴

O Brasil tem-se mantido afastado dos caminhos percorridos por países estrangeiros. É necessário reconhecer que as garantias inseridas nos textos fundamentais pelo legislador constituinte, que ainda hoje ecoam no sentido de impedir o avanço efetivo dos mecanismos alternativos de tratamento dos conflitos, tiveram o seu sentido e a sua importância histórica, mas precisam ser repensadas dentro de um novo modelo. A legalidade erigiu-se como um instrumento de contenção do poder público, com uma rigidez objetivista; é hora de repensar a garantia sob o aspecto da maleabilidade subjetivista.

Já são décadas de uma política fiscal ineficiente, na contramão da trajetória das principais e mais desenvolvidas economias ao redor do mundo, provocando atrasos para o Brasil, atados a investimentos em um sistema obsoleto, paradoxalmente ruins: um modelo custoso e que não apresenta bons resultados. Não é mais possível que se faça tudo do mesmo modo, quando se buscam resultados diferentes e melhores. Perde-se o rumo da história.

O economista e diplomata brasileiro Roberto Campos (1999), há duas décadas, já denunciava a falta de criatividade e capacidade dos poderes constituídos para a implementação de inovações ousadas no sistema tributário, cujas ações evidenciavam tão somente “remendos fantasiados de reformas.” Campos sustentava a necessidade de uma modernização verdadeira no sistema fiscal, exigindo “uma lavagem cerebral de vários preconceitos.” Mesmo naquele tempo, destacava sobre a situação no Brasil: “não há perigo de melhorar.”

5.3.2 A complexidade do sistema tributário nacional: Simplificação é o caminho?

No Brasil, é lugar comum dizer que a complexidade da ordem jurídico-tributária contribui para o acirramento da litigiosidade. Para além disso, diante da asfíxia crônica do aparelho de justiça fiscal, costumam-se identificar argumentos recorrentemente partidários de uma descomplicação do sistema de normas do direito tributário.

⁵⁹⁴ Nesse sentido: “[...] os princípios *in dubio contra fisco* e *in dubio pro fisco*, que tiveram outrora algum prestígio, já não podem influenciar a interpretação do Direito Financeiro.” (TORRES, 2011, p. 151).

Esse caminho, que postula a simplificação do modelo fiscal, tem-se revelado um discurso pouco contrastado na atualidade. Faveiro (1964, p. 3-4) destacara a complexidade do objeto da ciência tributária, em decorrência da diversidade dos campos que a fiscalidade alcança, evidenciando as dificuldades de “considerar em cada momento a realidade fiscal, simultaneamente e em profundidade, em toda a complexidade dos seus aspectos, seja qual for o ramo do pensamento crítico com que deva articular-se a sua construção.” Nessa perspectiva, “a clareza e simplicidade com que se formula uma tal definição [de tributo] não passa de mera aparência pois encobre, na singeleza dos seus termos, uma pluralidade infinda de problemas.”

A complexidade encontra a sua ascendência mais remota no formalismo por excelência do direito romano, em que os atos jurídicos valiam, por vezes, mais pela forma jurídica que pela substância, com o propósito de assegurar um ambiente de certeza na ordem jurídica (FAVEIRO, 1960, p. 10). Naturalmente, é claro, a legislação tributária impositiva precisa revelar-se simplificada, o tanto quanto possível, na medida em que atinge a vida econômica dos cidadãos comuns, dos sujeitos leigos em fiscalidade. Esse entendimento, por outro lado, não é identicamente extensível ao processo e ao procedimento fiscal de natureza contenciosa, cuja condução é exercida por profissionais que dispõem, ou pelo menos deveriam, de algum conhecimento técnico específico e de qualificação minimamente razoável. Não se quer sustentar, com isso, que o direito processual tributário deva ser complexo, mas a heterogeneidade das relações contemporâneas debela o conceito de uma decisão puramente mecânica, impositiva unilateralmente. Aliás, Mauro Cappelletti e Bryant Garth (1988, p. 55) dizem que, no contexto dos movimentos do acesso à justiça, a simplificação “diz respeito à tentativa de tornar mais fácil que as pessoas satisfaçam as exigências para a utilização de determinado remédio jurídico.”

O sistema tributário brasileiro é reconhecidamente complexo, em larga dose, por conta da sua configuração federativa sofisticada. Atualmente, são 5.570 Municípios distribuídos em 26 Estados-membros, além do Distrito Federal, sugerindo um mesmo número de legislações municipais e estaduais a respeito de cada um dos tributos de suas competências, sem ignorar ainda a legislação federal e nacional.⁵⁹⁵ A realidade brasileira expõe números que comprovam

⁵⁹⁵ Apenas a título de *impostos*, a Constituição prevê:

“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.”

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e

um modelo de conformidade que está situado entre os piores do planeta, se não o pior deles. O contribuinte brasileiro precisa trabalhar 153 dias por ano, aproximadamente, ou seja, cinco meses e um dia, para sustentar as exigências tributárias, o que consome 41,80% dos seus rendimentos, aproximadamente. Trabalha-se no Brasil, hoje, praticamente o dobro daquilo que se trabalhava durante a década de 1970 para se fazer frente à carga tributária (INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, 2016).

O cenário de complexidade retrata uma realidade não exclusiva do direito do Brasil, cujo problema tem estimulado os estudiosos a defenderem uma simplificação tributária. Ferreiro Lapatza (2005, p. 37) defende uma simplificação e melhoria do sistema tributário, mais claro, simples e fácil de entender e aplicar, a serviço da igualdade, da seguridade, da generalidade e da eficácia da imposição fiscal. Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 116) diz que “a estratégia de simplificação da lei tributária não pode estar circunscrita à letra da lei, deve abranger todo o sistema tributário, erigindo-se como princípio geral de direito com aplicação obrigatória na determinação do *quantum* da obrigação tributária.” E conclui: “Em tal estratégia assumem lugar de destaque as medidas para a melhoria da qualidade da política fiscal.” Em suma: “Simplificar, simplificar, simplificar”, eis a proposta que se apresenta mais visível aos sistemas fiscais, segundo Casalta Nabais (2008, p. 92).

No Brasil, Lobo Torres (2011, p. 363) observa que chega mesmo a existir uma certa tendência para a utopia fiscal, com a defesa do imposto único ou de impostos e contribuições indiretos e invisíveis (impostos sobre as transações financeiras, contribuições sobre lucro e faturamento). Não obstante, Lobo Torres explica que a ciência moderna vem abandonando a pretensão de apresentar um “sistema tributário ideal”, focando-se na idealização ou otimização de alguns tributos (o imposto de renda, o imposto sobre valor acrescentado) ou de determinados princípios fiscais (progressividade, neutralidade), com a advertência de que o ótimo fiscal ou o melhor tributo possível é sempre o *second best*.

A defesa da simplicidade fiscal possui uma relação simbiótica com os deveres não pecuniários (as obrigações acessórias). Os custos relativos ao cumprimento das obrigações tributárias, aliás, de acordo com Cidália da Mota Lopes (2008), envolvem não só o tempo despendido pelos contribuintes quanto aos seus assuntos tributários, mas também as despesas

sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.”
“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.” (BRASIL, 1988).

incorridas com guias fiscais, equipamentos informáticos e consultores fiscais, a quem os contribuintes recorrem para cumprir as suas obrigações tributárias. Lopes (2008, p. 77 e ss.) destaca, por outro lado, que existem custos importantes, não somente financeiros, envolvidos no cumprimento das obrigações tributárias e no planeamento fiscal, que devem ser mensurados no contexto de um sistema arrecadatório mais justo, impactando decisivamente no comportamento e nas atitudes dos contribuintes. Nesse sentido, sublinha cinco fatores que levam à fuga aos impostos: económicos, sociológicos, psicológicos, morais e religiosos, e técnicos. Sem desconsiderar, ainda, os aspectos que constituem o plano de fundo para a evasão fiscal, Cidália da Mota Lopes atribui relevo ao componente técnico, com destaque para o grau de complexidade, a estabilidade e a segurança do sistema fiscal, sustentando que a simplicidade do sistema fiscal é “um dos meios mais eficazes de luta contra a evasão fiscal, pois existe alguma evidência de que esta aumenta com o acréscimo da complexidade do sistema.”⁵⁹⁶

Soma-se à complexidade, ainda, as incertezas jurídicas nas cercanias da aplicação temporal do direito tributário.⁵⁹⁷ Louis Kaplow (1995) abordou a questão da complexidade fiscal no contexto de uma melhor política tributária e os seus impactos para a justiça e a eficiência, teorizando que o direito tributário e o sistema fiscal desejável devem ser melhor redenhados na prática, mesmo com algum sacrifício à equidade e à eficiência. Existe uma circunstância paradoxal nos sistemas tributários justos, uma vez que as principais fontes dos custos da conformação tributária decorrem justamente de uma necessidade progressiva de impor que as bases tributárias reflitam a capacidade económica dos contribuintes, sendo certo que as despesas de *compliance* crescem proporcionalmente à complexidade das regras fiscais. Nesse sentido, reformas profundas em modelos de arrecadação tributária devem ser analisadas sob a perspectiva de uma mudança efetiva no nível de complexidade dos sistemas fiscais, cuja confusão pode emanar mesmo da má-escrita das normas jurídicas⁵⁹⁸ ou do surgimento

⁵⁹⁶ Cidália Maria da Mota Lopes (2008, p. 381) também salienta: “A percepção dos contribuintes em relação à distribuição da carga fiscal, ao imposto pago e aos serviços públicos recebidos assumem cada vez maior importância em política fiscal. A aceitação do sistema fiscal pelos sujeitos passivos é, afinal, o requisito da sua correcta aplicação.”

⁵⁹⁷ Diogo Leite Campos (2006, p. 59) explica: “As condutas dos particulares não são, pela própria natureza das coisas, instantâneas; prolongam-se no tempo a nível da sua concepção, da sua execução e das suas consequências. Pelo que os contribuintes necessitam prever qual é o Direito que vai aplicar à sua conduta e aos seus efeitos. Assim, o Direito tem de ser estável no tempo ou, pelo menos, garantir a sua estabilidade quando a certas condutas. [...] Exige-se que o Direito fiscal não se altere mais rapidamente do que se alteram as condutas humanas, não podendo ser alterado no decurso de condutas que contavam com a sua estabilidade.”

⁵⁹⁸ A União Europeia conta, desde 2014, com o Programa “Legislar Melhor”, que consiste em “prestar uma atenção constante à legislação em vigor na EU, assegurando que a mesma se coaduna com os seus objetivos através de balanços de qualidade, tendo ativamente em conta as contribuições das pessoas mais afetadas pelas disposições legislativa da EU no quotidiano e procedendo, sempre que necessário,

consciente de regras desviadas dos princípios fiscais, a fim de subsidiar certos grupos de interesses ou determinadas atividades econômicas.⁵⁹⁹

Toda essa complexa sistemática de comportamentos exigidos, além dos custos adicionais, afeta relevantemente tanto a atuação de administração tributária quanto o cotidiano dos sujeitos passivos, ensejando uma discussão sobre a implementação de modelos fiscais revestidos por uma simplificação maior, em que as regras devem ser menos complexas e mais bem escritas.⁶⁰⁰ Em outras palavras, significa afirmar que se pode optar por um sistema de administração tributária descomplicado, mas com a imposição de um regime simples de fato, ou um modelo de administração mais rígido, cuja previsão de regras mais complexas terá o desdobramento de complexidades na prática, sob o pretexto de serem aplicadas em uma dimensão substancial (KAPLOW, 1995, p. 14-15).⁶⁰¹

A questão da simplificação da legislação tributária não é tão simplória, portanto, como se tem feito parecer. Naturalmente, não se pode querer a implementação de um sofisticado

à revisão, revogação e simplificação do atual acervo.” Os números apontam, no período compreendido entre 2014-2018, o incremento de 193 iniciativas prioritárias, 124 propostas de retirada, 77 atos revogados e 152 iniciativas de simplificação regulamentar (UNIÃO EUROPEIA, 2018, p. 136).

⁵⁹⁹ A teoria de Louis Kaplow (1995, p. 5-7) sustenta-se em demonstrar que, em um sistema tributário predisposto a obter maior justiça e equidade, existe sempre um esquema muito mais intrincado de complexidade, marcado por regras e obrigações muitas vezes desnecessárias, mas que envolvem naturalmente a existência de custos adicionais e prejudiciais ao sistema como um todo.

⁶⁰⁰ Esses debates de qualidade legislativa que ingressam agora no ordenamento jurídico brasileiro há mais de duas décadas já estavam na pauta das discussões fiscais em países desenvolvidos, a exemplo da Austrália. Conforme registros da agência de arrecadação fiscal do Governo australiano (*Australian Taxation Office*), abordando as iniciativas legislativas voltadas à melhoria da legislação tributária, objeto do *Tax Law Improvement Project*, desde o ano de 1995 já se destacava a necessidade de reescrever com maior clareza os textos legais tributários, além de promover a redução dos custos de conformação fiscal, notadamente em razão das implicações graves desencadeadas para os contribuintes, traduzidas em obrigações relacionadas com a contração de novas e excessivas despesas internas e externas com recursos humanos e sistemas de gestão, inclusive consultorias tributárias; o treinamento constante do *staff*; os desgastes e custos com resoluções de conflitos. A identificação de todos esses custos considerados exorbitantes aos contribuintes, advindos de exigências fiscais para além do necessário e, muitas vezes, da escrita pobre da norma, ensejou a recomendação de que “*all future taxation legislation be supported by a Taxation Impact Statement which details the impact on taxpayers of the legislation, including the total compliance cost and the extent to which simplification objectives have been achieved.*” (AUSTRALIA, 1995).

⁶⁰¹ A análise focada na complexidade versus equidade e eficiência do sistema tributário pode ser facilmente transposta à problemática que envolve também os entraves da cobrança e execução tributária. Louis Kaplow (1995, p. 17-19) observa que é possível estimar o efeito da má-administração das receitas no atingimento do bem-estar social, determinando-se o custo do bem-estar em termos de quantidade equivalente de receita pública. Desse modo, se esses custos forem maiores que os custos de fiscalização exigidos para a eliminação do problema, a maior fiscalização aumentará o bem-estar social. Traduzindo em termos de processualidade, quando a execução fiscal é imperfeita, o problema da ineficiência do sistema fiscal assume outro patamar, ainda muito maior. Há uma ineficiência adicional, porque os contribuintes empregam os recursos públicos diretamente em um sistema processual custoso e igualmente inútil. Em síntese, não se pode admitir passivamente um sistema tributário que investe recursos vultosos no tratamento das complexidades e em execuções e cobranças absolutamente infrutíferas em termos de contrapartida. Sem contar, por outro lado, que, quando os esforços para a cobrança são incrementados, mas não são integralmente efetivos, os contribuintes podem ainda devotar maiores esforços para esconder os fatos tributários.

sistema tributário, atendo às questões de justiça e igualdade, sem que haja recursos, dentro do sistema fiscal, propagadores desses valores. E, como tal, sugerem uma complexidade revestida de custos financeiros. Não é diferente, ademais, no que se refere à processualidade tributária, apesar dos avanços encontrados na tecnologia e informatização.

Muitas vezes, a complexidade tributária revela o produto da intervenção de burocratas maníacos e perfeccionistas, que pensam poder delimitar todos os contornos possíveis das relações sociais, expondo o desejo de buscar uma perfeição inalcançável. Como se sabe, os sistemas não são perfeitos, inclusive os tributários, porque contam sempre com a falibilidade do operador humano. Não se deve almejar uma perfeição utópica, cujas consequências econômicas são extraordinárias e suportadas pelo Estado (o contribuinte, em última análise). Não faz sentido, pois, buscar a idealização de um imposto ou de um sistema aparentemente perfeito, mas que conduza ao insucesso do Estado. A simplificação maximizada dos sistemas tributários, por outro lado, pode se revelar mais favorável aos interesses da fazenda pública e perversa aos contribuintes, porque é justamente o poder público que impõe a interpretação final da lei tributária. Desnuda-se, portanto, a ideia de simplificação pura e irrefletida quando se observa que essa prática pode acabar sendo ainda mais gravosa ao contribuinte.

Os sistemas tributários são complexos porque os tributos são cada vez mais complexos, contempladores de uma personalização que beira à utopia igualitária. Refletem a tributação pessoalizada, um tanto quanto possível, recoberta de aspectos extrafiscais, com o intuito de atender a capacidade contributiva, muitas vezes com prejuízos à noção de generalidade. A simplificação tributária e de seus sistemas parece um cenário distante a ser implementado diante de sociedades modernas e crescentemente complexas.

A opção do Estado brasileiro tem encontrado respaldo num modelo extremamente complexo – e promissário, portanto, de uma tributação justa e equilibrada –, com procedimentos complicados, estruturas sofisticadas, *compliance*, recursos humanos, obrigações acessórias infundáveis, papelada, burocracia etc. Resta saber se essa escolha (consciente ou não) é um caminho a permanecer, ainda que implique um sistema mais pesado e custoso para todos.

Idealmente, o sistema tributário deve promover uma reestruturação dos seus valores, pautados em eficiência, suficiência, simplicidade com segurança e justiça. Muitas vezes, esses princípios são contraditórios, invocando justamente a função do sistema de conformar os princípios num processo dialógico. Justiça perfeita é a justiça mais perfeitamente alcançável, sem esquecer que o melhor é inimigo do bom e o perfeito é inimigo do possível.

5.3.3 A questão da progressiva desadministrativização da relação jurídico-tributária

A privatização ou *desadministrativização* da atividade tributária configura uma realidade inegável, representada pelo crescimento das obrigações jurídicas que incidem sobre o sujeito passivo da relação jurídica nos procedimentos de formação⁶⁰² do crédito.

O fenómeno é identificado por ampla doutrina há algum tempo, como bem aponta Casalta Nabais (2015, p. 326-327), ao afirmar que a privatização da administração tributária compreende um dos diversos e crescentes desafios atuais dos impostos. Trata-se de impor um papel mais ativo aos particulares na liquidação (lançamento)⁶⁰³ e na cobrança de um volume expressivo de receitas tributárias, “sem lhes reconhecer uma adequada participação no recorte do correspondente sistema de administração dos impostos”, remanescendo à administração uma função cada vez mais passiva, vigilante ou supervisora.⁶⁰⁴ Representa uma tendência atual do ordenamento jurídico-tributário, traduzida na devolução das funções administrativas que

⁶⁰² Baleeiro (2010, p. 272) aclara que a tradição brasileira consagrou três técnicas principais de arrecadação: 1. Recolhimento direto o contribuinte aos cofres públicos; 2. Retenção ou desconto do tributo por um terceiro, que fica responsável pelo recolhimento às burras públicas; 3. Obrigação, para o contribuinte, de adquirir selos ou estampilhas, para aposição à coisa ou documento, e respectiva obliteração.

⁶⁰³ Dispõe o Código Tributário Nacional:

“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 ao 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 ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse 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.” (BRASIL, 1966).

⁶⁰⁴ Nesse passo, Casalta Nabais (2015, p. 329-330) conclui: “Ora, sendo assim, não se compreende que as empresas sobre as quais impendam as complexas e onerosas tarefas de administração ou gestão da generalidade dos impostos, às quais afectam importantes meios humanos e materiais, não tenham uma palavra a dizer sobre a instituição e a disciplina jurídica de tal sistema. Pois, constituindo as empresas o suporte do actual sistema de liquidação e cobrança da maioria dos impostos, é incompreensível que ao tenham uma intervenção importante no desenho ou recorte do sistema”. E ainda: “De um lado, porque, assentando um tal sistema de administração dos impostos em toda uma plêiade de deveres de deveres dos mais variados e particularmente onerosos para as empresas, a ideia de democracia participativa, com que a nossa Constituição tempera a democracia representativa, facilmente fornece o suporte para a ideia de os destinatários dos mesmo participarem na elaboração da respectiva disciplina. Pois a ideia de democracia participativa concretiza-a a Constituição através do reconhecimento de direitos de participação da mais diversa índole aos interessados, como os de participação na elaboração de legislação, na definição de certas políticas concretas ou na intervenção em certos procedimentos. De outro lado, também as ideias de economia e simplicidade, que devem suportar o sistema fiscal, vão no mesmo sentido. Pois quem, melhor do que as próprias empresas, está em condições de contribuir, com a sua experiência e o seu saber, para a instituição de um sistema de liquidação e cobrança de impostos que, ao mesmo tempo, se revele económico e simples?”

integram o procedimento tributário a favor de entidades privadas, como tarefas de liquidação e de exigência de tributos (CABRITA NETO; TRINDADE, 2017a, p. 64-65). No Brasil, o fenômeno é reconhecido com o autolancamento e os mecanismos de substituição tributária.⁶⁰⁵

Evidentemente, tal remodelação dos sistemas de tributação impõe um repensar da atuação tradicional dos contribuintes, com o chamamento dos sujeitos passivos a desempenhar um papel mais efetivo em sede de disciplina jurídica da gestão e administração dos tributos.⁶⁰⁶ Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 305) designa como *causalidade jurídica* a competência que a lei confere ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, afirmando que “é graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração.”

A fausta doutrina tributária espanhola, em suas peculiaridades, apreciando “la dinámica de obligación tributaria em los supuestos de declaración-autoliquidación”, diz que esse trajeto jurídico-normativo, assumido pelo direito tributário brasileiro, trilha uma rota belicosa, estimulada pela própria administração tributária: “A diferencia de los impuestos imperativamente autoliquidables, en este caso, la Ley no *obliga* a autoliquidar y cumplir con la obligación de pago, sino sólo *faculta a anticiparlo*, si el contribuyente opta por ello em los términos y con los requisitos que la propia normativa establece.”^{607,608}

Significa afirmar que o procedimento de constituição do crédito tributário avança para um caminho de efetiva desestatização, sendo que a prática de muitos atos, tradicionalmente compreendidos como competência típica da administração, passa a compor o espectro de obrigações dos sujeitos passivos. Em outras palavras, o fisco repassa aos próprios sujeitos

⁶⁰⁵ Dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.” (BRASIL, 1966).

⁶⁰⁶ Ainda em Portugal, Rocha (2014, p. 47 e ss.) também aponta o avanço das atividades tributárias sendo entregues ao sujeito passivo, fazendo a liquidação (o lançamento), as declarações, as cobranças como responsável tributário, prestando informações de interesse do fisco (obrigatórias para instituições financeira, por exemplo), realizando avaliações, etc., enfatizando que o correto dimensionamento do direito tributário adjetivo requer que se considere, além da atividade administrativa e da jurisdição, também a intervenção dos privados no plano de aplicação das normas tributárias.

⁶⁰⁷ “Diferentemente dos impostos imperativamente sujeitos ao autolancamento, a Lei não obriga, neste caso, a autolancar e cumprir a obrigação de pagamento, mas só *faculta a antecipação*, se o contribuinte optar por ela, nos termos e requisitos estabelecidos pelos regulamentos.” (tradução nossa)

⁶⁰⁸ José Luis Pérez de Ayala (1997, p. 77) ainda conclui: “Quiere decirse, pues, que el contribuyente que autoliquidar, no lo hace – aquí – em cumplimiento de una exigencia legal, sino usando de una facultad que la ley le confiere. El crédito tributario del ente público no es exigible, y la obligación tributaria correspondiente no es eficaz, ni de necesario cumplimiento, hasta que se realiza *el supuesto* legal al que la ley vincula la eficacia y la exigencia de la obligación, que no es otro que el de la práctica y notificación correcta de la liquidación girada por la Administración Pública en base a la declaración previa del sujeto pasivo y su ulterior comprobación de valores.”

passivos da relação tributária a complicadíssima tarefa de bem compreender e adequadamente aplicar uma legislação fiscal brutalmente complexa, evidenciando-se, não raras vezes, uma aguda violência contra o cidadão, agravada por custos elevadíssimos de conformidade com profissionais, sistemas e consultorias, além de riscos inerentes às falhas de aplicação do direito.

5.4 O APARATO JURÍDICO-NORMATIVO LEGITIMADOR DE UM MODELO MULTIPORTAS EM DIREITO TRIBUTÁRIO NO ESTADO BRASILEIRO

O respaldo para a admissibilidade dos métodos adequados de resolução de disputas tributárias no Brasil reside na análise sistemática do ordenamento jurídico, a partir dos seus respectivos entornos constitucionais e infraconstitucionais, diante da ponderação participativa e democrática do Estado de direito atual.

O ordenamento jurídico-tributário brasileiro não ostenta a exuberância normativa de sistemas europeus mais sofisticados, pois nem sequer contempla uma legislação processual adequadamente sistematizada. Nem por isso, contudo, deve ser arquitetado um obstáculo ao desenvolvimento próspero do direito alternativo.⁶⁰⁹ Em Portugal, cujo silêncio constitucional atingiu nuclearmente o disciplinamento específico da arbitragem em matéria tributária, preponderou a acolhida e a implementação do modelo de jurisdição complementar.⁶¹⁰

Aparentemente, a ausência de manifestações e comandos constitucionais explícitos para nortear as atividades administrativas poderia suscitar questionamentos sob a perspectiva da legalidade. Tal conclusão afigura-se falsa, no entanto, na medida em que as próprias disposições da Constituição do Brasil de 1988, explícitas e implícitas, conduzem a um entendimento diverso. É justamente o paradigma republicano-democrático do Estado brasileiro que impele a exegese participativa mais ampla dos cidadãos nos espaços públicos.

Vasco Branco Guimarães (2013, p. 51-51) ensina que a principiologia do direito tributário é fundamental nos contextos com necessidade de integração, proporcionalidade e coerência na aplicação das normas, não sendo decisiva, porém, uma consagração normativa

⁶⁰⁹ Nessa linha, Heleno Taveira Torres (2003, p. 11) defende que “não se encontra em nenhum artigo da Constituição qualquer impedimento para a adoção de soluções pactícias em matéria tributária, cabendo à Lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios.”

⁶¹⁰ Sobre o tema: “Não há norma constitucional que directamente imponha, permita ou proíba o recurso à arbitragem em matéria de relações tributárias. Isto é, ao contrário do que acontece com as relações de direito privado, não há neste domínio um princípio geral da arbitrabilidade, mas também não há o princípio oposto. [...] É, assim, para nós claro que a possibilidade de existência de uma arbitragem em matéria fiscal com o alcance que atrás lhe demos é possível do ponto de vista constitucional, estando a sua consagração dependente da existência de oportunidade de vontade política do legislador ordinário.” (RODRIGUES, 2010, p. 29-30).

explícita de princípios: “princípios fundamentais podem existir independentemente da sua consagração legislativa mas é certo que o facto de se revelarem em forma de norma lhes confere outra força jurídica.” Em convergência, sustenta Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 40), ao analisar a possibilidade da introdução dos meios alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária no ordenamento jurídico espanhol, que é necessário investigar a viabilidade e a compatibilidade da proposta em face do postulado da tutela jurisdicional efetiva, essencialmente para ter em conclusão a legitimidade de sua aplicação no direito fiscal, sem menoscabo dos direitos básicos reconhecidos constitucionalmente. Ainda, Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 357) diz que a questão da viabilidade constitucional das técnicas complementares “exige que se analise se as ditas técnicas alternativas de resolução de litígios têm aptidão para violar alguns dos princípios específicos da actual dogmática tributária, com previsão constitucional, como também legal.”

Em seu preâmbulo, o texto fundamental brasileiro celebra a instituição do Estado democrático, idealizado com o propósito de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, nos planos interno e internacional, com a solução pacífica de controvérsias. Daí já deflui a perspectiva participativa, com a perseguição de diretrizes fundamentais, pautada na “solução pacífica das controvérsias”.

Incontinenti, o art. 1º da Constituição de 1988 define o Brasil como um Estado democrático de direito, tendo como fundamentos, dentre outros, a cidadania e a dignidade da pessoa humana. Mais do que isso, estabelece que *todo o poder emana do povo*, que o exerce pelos seus representantes eleitos, ou *diretamente*. Na sequência, ainda, estabelece em seu art. 3º, que são objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma *sociedade livre, justa e solidária*, além de *promover o bem de todos*, descoberta de preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ao definir os direitos e as garantias fundamentais do cidadão, o texto constitucional elenca um conjunto de disposições alusivas à tutela jurisdicional efetiva e ao devido processo legal. Nessa linha, nenhum cidadão poderá ser compelido, com obrigatoriedade, a buscar a solução dos seus conflitos perante o poder judiciário (art. 5º, II), ainda que se assegure a todos a apreciação inafastável pelo poder judiciário de lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV). Paralelamente, ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), assegurando-se aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV), bem como

será assegurado a todos, judicial e administrativamente, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação (art. 5º, LXXVIII). Por sua vez, a administração pública obedecerá ao princípio da eficiência (art. 37, caput).

Em matéria tributária, especificamente, a Constituição Federal de 1988 atribui à legislação complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, inclusive no tocante à obrigação e ao lançamento (art. 146, III, b), sinalizando também uma relativização explícita da rigidez da obrigação jurídico-tributária, ao disciplinar que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão só poderá ser concedido mediante lei específica (art. 15º, § 6º).

O Código Tributário Nacional, por seu turno, prescreve que os créditos tributários regularmente constituídos somente se modificam ou extinguem, ou têm a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos pela legislação, fora dos quais não poderá haver qualquer dispensa (art. 141). Ao mesmo tempo, o Digesto fiscal elenca as modalidades não taxativas (SOUSA, 1975, p. 114) de suspensão da exigibilidade (art. 151), de extinção (art. 156) e de exclusão do crédito tributário (art. 175).

O Código de Processo Civil de 2015, paralelamente, consagrou um modelo ideal e ordenado, disciplinado e interpretado com alicerce nas normas e nos valores fundamentais estabelecidos na Constituição de 1988, dispondo que será permitida a arbitragem, na forma da lei (art. 3º, § 1º), devendo o Estado promover, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos (art. 3º, § 2º), e sendo estimulados a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos, inclusive no curso do processo judicial (art. 3º, § 3º), sem olvidar o direito das partes de obter solução integral de mérito em prazo razoável, incluída a atividade satisfativa (art. 4º). Nesse passo, determinou a criação de centros judiciários de solução consensual para os conflitos, responsáveis pela conciliação e mediação, além do desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a auto composição (art. 165), orientados pelos princípios da independência, imparcialidade, autonomia da vontade, confidencialidade, oralidade, informalidade e decisão informada (art. 166). Ainda, determinou a criação de câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo (art. 174), sem vedar outras formas de conciliação e mediação extrajudiciais vinculadas a órgãos institucionais ou realizadas por intermédio de profissionais independentes, regulamentadas por lei específica (art. 175). Por derradeiro, prescreveu que é lícito às partes plenamente capazes, quando o processo versar sobre direitos que admitam auto composição, estipular as 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 (art. 190).

Nesse passo, o regime jurídico da arbitragem, instituído pela Lei nº 9.307, de 1996, sofreu importantes modificações recentemente, passando a contemplar a expressa autorização para a administração pública utilizar-se da arbitragem na dissolução de conflitos relativos aos direitos patrimoniais disponíveis. Ainda, restara introduzido o marco da mediação brasileira, nos termos da Lei nº 13.140, de 2015, tratando da mediação entre os particulares como via de solução das controvérsias e sobre a auto composição de conflitos no âmbito da administração. Diversas outras legislações esparsas ainda reconhecem o uso da conciliação, da arbitragem e dos demais mecanismos alternativos de resolução de conflitos, públicos e privados.

Em 2019, o governo federal editou a Medida Provisória nº 899, que dispôs sobre a transação em matérias tributárias, a fim de regulamentar o art. 171 do Código Tributário Nacional, acenando com outra sinalização importante no percurso dos métodos de solução concertada de conflitos. A iniciativa do poder executivo, sujeita ao crivo do Parlamento, foi regulamentada pela Portaria nº 11.956, de 2019, acompanhando providências normativas de natureza semelhante, a exemplo da Portaria da PGFN nº 742, de 2018, que disciplinou a celebração de negócio jurídico processual (NJP) em sede de execuções fiscais, para fins de equacionar os débitos federais inscritos em dívida ativa.

Em suma, mesmo dotada de uma sistematização relativamente precária e bastante recente, a ordem jurídica brasileira agrupa uma série de princípios e regras que modelam um sistema vigoroso de justiça, indutor da cultura ainda tenra da pacificação. Noutros termos, conforme defende Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 33): “el contenido de los diversos derechos que integran el más amplio relativo a la tutela judicial efectiva.” Significa afirmar, pois, que as técnicas de resolução alternativa em matéria fiscal não só não violam a tutela jurisdicional efetiva, como lhe dão vivacidade, dinamismo e força.

É importante dizer, ao final, que os métodos adequados de resolução de disputas tributárias não pretendem renegar o legítimo espaço de atuação do Estado, por meio do seu braço jurisdicional, apenas postulam a formatação de um sistema multidimensional de justiça eficiente, hábil e capaz de oferecer respostas múltiplas e que atendam aos desígnios da democracia plural. Não de ser encontrados, pois, os caminhos legítimos e adequados, dentro do próprio ordenamento, legitimadores das formas complementares de composição de litígios.

5.5 UM POSSÍVEL MODELO MULTIPORTAS TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Alfredo Augusto Becker (2007) dissera que as ideias novas assombram e que os governantes seguem a comandar o povo à luz de experiências caducas, sem reconhecer as modificações que o sistema econômico-social percorre. Não é preciso grande esforço para perceber que o sistema de jurisdição fiscal no Brasil é bagunçado, aparentemente caótico, mostrando-se o instrumental jurídico do direito tradicional inapto para o enfrentamento das novas e frenéticas realidades. Claramente, remete a uma realidade descortinada em outros tempos, que revela a *caducidade precoce* de um direito tributário que recém nasceu.⁶¹¹

O debate no direito tributário brasileiro a respeito das técnicas não convencionais de solução de conflitos encontra-se ainda em fase embrionária, mas já parece caduco, tamanha a esquizofrenia desnudada pelo sistema pacificador. É difícil admitir serenamente, diante da tradição do direito tributário, iniciativas que flertam com os institutos e métodos de silhueta acentuadamente privada^{612,613} para o enfrentamento dos problemas públicos. Não obstante, há que se transpor as barreiras do pré-conceito.

Não há como esconder, contudo, a evolução quase convulsiva da sociedade e um paradigma de relações cada vez mais complexas, impactando decisivamente na construção e aplicação do direito, de modo a desaguar em legislações com um conteúdo mais aberto, caracterizadas por indeterminação e largas zonas de vagueza, concebidas pela renovação instantânea em uma Era digital. Esses espaços marcados por incertezas, e até um certo discricionarismo, ingressam com maior frequência na atividade tributária, suscitando o desempenho mais ativo do cidadão no procedimento tributário e na formação da vontade administrativa. Nesse caminho, quanto mais afastada a participação dos sujeitos passivos na

⁶¹¹ Aludindo Alfredo Augusto Becker (2007, p. 504-505): “Hoje, ou o Estado quebra o instrumental jurídico (as regras jurídicas); ou é este instrumental obsoleto que fere as mãos do Estado. Tardiamente, o Estado percebe que o racional é renovar o instrumental jurídico; outras vezes, a renovação é tão frequente que revela ignorância de troglodita em criar o instrumento (a regra jurídica) apropriado.”

⁶¹² Não é demais lembrar o reconhecimento que o próprio legislador tributário conferiu à autoridade das normas de direito privado nas cercanias do direito tributário, como bem destaca Aliomar Baleeiro (2008, p. 685), ao notar que a legislação distinguiu o império das normas de direito civil e comercial quanto à definição, conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas consagradas no campo desses dois ramos jurídicos, “opulentados por 20 séculos de lenta estratificação.”

⁶¹³ Nesse sentido, dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.

atividade tributária, mais se transforma a relação fiscal em uma relação meramente de poder, menos jurídica, justa e equilibrada.

A inserção dos sujeitos passivos no processo tributário é um imperativo do Estado democrático de direito, exigindo a oitiva dos cidadãos nos processos de tomada das decisões definitivas pela administração pública, uma vez que a incerteza jurídica do ordenamento normativo corrói visceralmente a segurança das relações, cujo compromisso da aplicação perfeita é progressivamente imputado ao contribuinte. A doutrina estrangeira tem ecoado a conveniência dos mecanismos não convencionais em diferentes etapas dos procedimentos fiscais, sobretudo naquelas questões que remetem a alguma margem de discricionariedade ou incerteza, enfatizando que é vedado às partes intervirem voluntariamente para modificar os chamados elementos substanciais da relação obrigacional de natureza tributária, “*pero ello no impide la manifestación del consentimiento de cualquiera de ellas en la determinación o concreción de alguno de sus aspectos no sometidos al principio de legalidad.*”⁶¹⁴ (VICENTE-ARCHE COLOMA, 2018, p. 254).

A concepção do modelo multiportas encontra resistências, é verdade, especialmente no pensamento dos juristas que não reconhecem a inserção, no universo do direito tributário, das técnicas que pretendem penetrar na discussão das situações tradicionalmente objetivas e vinculadamente interpretadas. Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 174-176) abordou a temática das vias alternativas de resolução de conflitos em matéria tributária como uma “modernidade”, sugerindo um fenômeno de *paranoia* ou *mistificação*, a partir de tentativas de legitimação, no direito fiscal, da discricionariedade que se alastra na compreensão no direito. Perfilhando uma crítica bem contundente ao paradigma consensual, defende que o modelo representaria a “ruptura da legalidade” e a relativização de conceitos consagrados dos institutos do direito tributário, com uma repercussão de absoluta insegurança jurídica para as relações jurídicas, além da contribuição para o alavancamento da corrupção e a formatação do que chamou de cenário do “paraíso transacional”.

É importante não desconsiderar, sem embargo, que o exagerado formalismo que modelou o direito tributário na sua essência criadora vem sendo ressignificado pela realidade social, encontrando-se no direito comparado as luzes para o caminho da mudança: “A pacificação e obtenção do consenso na operação de interpretação e de aplicação da norma resulta numa vantagem importante na gestão e aplicação do sistema fiscal desde que sejam respeitados os princípios da transparência e se garanta uma clareza na aplicação das regras.”

⁶¹⁴ “[...] mas isso não impede a manifestação do consentimento de qualquer deles na determinação ou concretização de algum dos seus aspectos não sujeitos ao princípio da legalidade.” (Tradução nossa)

(GUIMARÃES, 2008, p. 165). As experiências comparadas de Portugal, Espanha e Itália revelam-se paradigmáticas para o desenvolvimento das técnicas adequadas no Brasil. São modelos implementados e experimentados com resultados importantes na prática tributária de nações europeias, enquanto a ordem jurídica brasileira permanece a reboque nessa discussão, debruçada em dogmas superados e numa cultura conservadora.⁶¹⁵

Certamente, não existe uma solução simples, muito menos de curto prazo, para a superação dos problemas brasileiros, mas os resultados importantes da justiça multifacetada tendem a legitimar a proposta. Ainda que a doutrina aponte como vantagens dos métodos não convencionais de resolução de litígios fiscais somente os ganhos de celeridade e a redução expressiva de processos que sobrecarregam o poder judiciário (MACHADO, 2008, p. 127), a maior e verdadeira serventia dos mecanismos adequadas é *proporcionar decisões melhores*. Na realidade, tem-se um ganho global na aplicação participativa do direito, mais equilibrado e justo, com o plus de diminuição da litigância.⁶¹⁶

As técnicas adequadas para a pacificação tributária provocam uma ruptura com o modelo estadocêntrico de dissipação de conflitos, reconhecendo que todas as maneiras de resolver as controvérsias possuem e merecem a mesma dignidade constitucional da via estatal tradicional. Trata-se de reconhecer que não existe, *a priori*, mecanismos *melhores ou piores* para solucionar os conflitos fiscais, coexistindo técnicas⁶¹⁷ que são *mais ou menos adequadas* para o enfrentamento de cada questão.

⁶¹⁵ Heleno Taveira Torres (2003, p. 5) delimita bem o tema: “De fato, se encarados como meios ordinários disponíveis para qualquer modalidade de conflito, seria algo deveras preocupante, tendo em vista as implicações com o princípio da legalidade estrita em matéria tributária. Cabe estabelecer, portanto, antes que uma cortina de preconceitos, os limites para a adoção desses regimes, como bem já o fizeram outros países de bases democráticas sólidas como França (Conciliation; Transaction; Régler autrement les conflits, de 1994), Alemanha, Itália (accertamento con adesione e conciliazione giudiciale), Inglaterra (Alternative Dispute Resolution — ADR) e Estados Unidos (Alternative Dispute Act, de 1990; Closing Agreement, Sec 7121, IRC), empregando-os de forma prévia à utilização da via judicial ou no seu curso, como nos casos de conciliação.”

⁶¹⁶ Interessante notar a proposta apresentada na doutrina espanhola, que aborda o tema das formas alternativas de solução de conflitos sob a perspectiva da *administración pública devedora*, já que não é anormal ou incomum perceber o Estado na condição de endividado, notadamente em consequência da recessão econômica grave que assolou inúmeras nações mundiais. Nesse sentido, a arbitragem, os acordos, as transações, além de outras vias adequadas, poderiam contribuir decisivamente no combate da hiperlitigiosidade, da dilação e do congestionamento existentes na prática, a partir do incremento da “*cultura de la mediación*.” (OUBIÑA BARBOLLA, 2012, p. 1017).

⁶¹⁷ Interessante notar, mais uma vez, que a doutrina tem repellido a proposta de “métodos alternativos de solução de conflitos”, porque não os considera *alternativos* à esfera judiciária: “[...] apesar da doutrina utilizar a expressão ‘meios alternativos de resolução de controvérsias’, julgamos que estes são indiscutivelmente meios de acesso à Justiça e, como tal, poder-se-á igualmente designá-los como meios complementares de resolução de litígios.” (DOMINGOS, 2016, p. 355).

5.5.1 Por que não uma justiça tributária pública não estatal?

A crise do Estado de direito, potencializada pelo fenômeno da globalização, impôs a necessidade de repensá-lo, a fim de operar com maior eficiência em benefício da sociedade.

A suplantação da chamada “administração burocrática” pela “gerencial” foi abordada por Luiz Carlos Bresser Pereira (2006), assinalando que só pode existir democracia quando a sociedade civil, formada pelos cidadãos, distingue-se do Estado, ao mesmo tempo em que o controla. Bresser Pereira (2006, p. 241-242) diz que a necessidade de uma administração pública gerencial “não decorre apenas de problemas de crescimento, e das decorrentes diferenciação de estruturas e complexidade crescente da pauta de problemas a serem enfrentados, mas também da legitimação da burocracia perante as demandas da cidadania”.⁶¹⁸

Nesse palco, emerge o conceito do *público não estatal*,⁶¹⁹ que ganhou ossatura com o colapso do Estado, identificado com o agravamento da dicotomia entre público e privado, sugerindo um imaginário enganoso a indicar que a única alternativa para o domínio público seria o domínio privado. A ideia conquista a sua legitimidade no momento em que o esgotamento do Estado impõe uma reflexão acerca das relações entre o próprio Estado e a sociedade:⁶²⁰ “O espaço público não estatal pode exercer um papel de intermediação ou facilitar o aparecimento de novas formas de controle social direto e de parceria, que abrem novas perspectivas para a democracia.” (PEREIRA, 2006, p. 262). Essa concepção propõe, não

⁶¹⁸ A respeito da administração burocrática, colhe-se de Bresser Pereira (2006, p. 241-242): “Tomou-se assim necessário desenvolver um tipo de administração que partisse não só da clara distinção entre o público e o privado, mas também da separação entre o político e administrador público. Surgiu então a administração burocrática moderna, racional-legal. Administração pública burocrática clássica foi adotada porque era uma alternativa muito superior à administração patrimonialista do Estado. [...] Na verdade, a administração burocrática é lenta, cara, autorreferida, pouco ou nada orientada para o atendimento das demandas dos cidadãos.”

⁶¹⁹ Segundo Bresser Pereira (2006, p. 261): “No capitalismo contemporâneo, as formas de propriedade relevantes não são apenas duas, como geralmente se pensa e como a de visão clássica do direito entre direito público é de direito privado sugere - propriedade privada em propriedade pública -, e sim três: a) a propriedade privada, voltada para a realização de lucro (empresa) ou de consumo privado (famílias); b) a propriedade pública estatal; e c) propriedade pública não estatal. [...] com isso estou afirmando que o público não se confunde com o estatal. O espaço público é mais amplo que o estatal, já que pode ser estatal ou não estatal.”

⁶²⁰ Donald F. Kettl (2006, p. 80) enfatiza que: “Há um consenso quase unânime em torno da ideia de que os administradores públicos precisam de maior flexibilidade para trabalhar, e de que o grande obstáculo à introdução dessa flexibilidade são os padrões vigentes de hierarquia e autoridade. As autoridades públicas, contudo, têm escolhido abordagens muito diversas para dar início aos seus programas de flexibilização. Em alguns países, particularmente na Austrália e na Suécia, os reformadores do estado obrigaram a necessidade de ‘deixar o gerente gerenciar’. A filosofia subjacente, neste caso, garantia que os administradores públicos profissionais sabiam exatamente o que fazer, mas que havia regras, procedimentos e estruturas que os impediam.”

obstante, uma necessidade de controle das atuações públicas não estatais, de forma conjunta pelo Estado e pelo mercado, intermediado pela participação da sociedade civil.⁶²¹

A proposta do domínio público não estatal é perfeitamente alinhada com a defesa das vias adequadas de resolução de litígios em matéria tributária, consagrando um sistema que se afasta da concepção vulgar de *privatização da justiça*, mas que incorpora a voz dos cidadãos no ato formalizador do interesse público. Em Portugal, o modelo arbitral é reconhecido justamente como o “instrumento típico de resolução de conflitos no Estado de direito democrático dos cidadãos.” Sem rejeitar o papel utilíssimo dos tribunais tradicionais, Diogo Leite de Campos (2010, p. 39) sustenta que é preciso deixar que os cidadãos resolvam “quando quiserem e como quiserem os seus problemas”, mesmo sem recurso aos tribunais do Estado, concluindo que: “O Estado não tem qualquer monopólio da função judicial ou jurisdicional. Esse monopólio é dos cidadãos que delegam parte dele ao Estado através dos seus tribunais.”

O monopólio da justiça pelos tribunais estatais não mais se justifica no contexto da administração burocrática, como a brasileira, emblematicamente representada por um modelo de atividade ainda fatigante e cartorial como o poder judiciário.

5.5.2 Efetivando uma proposta inacabada

É sobretudo na indefinição fática e jurídica, *prima facie*, que impera o clamor pela concertação no direito tributário, não fazendo qualquer sentido, vale ressaltar, defender um modelo multiportas, com traços de consensualidade, naqueles espaços puramente objetivistas, em que a legislação é absolutamente inteligível e clara.

O texto constitucional brasileiro não impõe óbices à implementação de um modelo permissivo de vias concertadas para a gestão e a resolução de conflitos em matéria tributária, estimulando, ao contrário, o exercício da cidadania e a participação democrática. Não se quer dizer, no entanto, que as vias não tradicionais sejam um universo completamente aberto, manipulável livremente e ao deleite dos interessados envolvidos na relação jurídico-tributária. Diversamente, há tipos legais de objetividade inescapável e que não comportam o recurso às vias alternativas consensuais, sob pena de ofensa à legalidade. O descarte simplista de créditos tributários, constituídos a partir de um ato formal, com contornos legais rígidos, é capaz de revelar, muitas vezes, uma arbitrariedade travestida de discricionariedade.

⁶²¹ “A expansão da esfera pública não estatal aqui proposta não significa em absoluto a privatização de atividades do Estado. Ao contrário, trata-se de ampliar o caráter democrático e participativo da esfera pública, subordinada a um direito público renovado e ampliado.” (PEREIRA, 2006, p. 262-263).

Ora, se uma certa legislação do imposto sobre veículos automotores estabelece uma alíquota de 2% incidente sobre um determinado automóvel, cujo valor é R\$ 50.000,00, não resta sombra de dúvidas que o imposto a pagar corresponde a R\$ 1.000,00. Não há espaço, *a priori*, para a claudicância, não existe aqui incerteza, extrapolando as fronteiras da legalidade, nesse caso, a hipótese consensual. Transigir, mediar ou conciliar nesses domínios de absoluta certeza, sem um regime jurídico específico emanado do Parlamento, estabelecendo critérios razoáveis,⁶²² implicaria uma nítida e indesculpável afronta à legalidade.

Por outro lado, a qualificação de comportamentos praticados por contribuintes como abusivos (supostamente), sejam em investidas voltadas a empreender ações de planejamento tributário, sejam diante da qualificação de situações juridicamente tributáveis,⁶²³ sempre que as circunstâncias factuais admitam alguma margem de interpretação subjetiva, revelam espaços inegavelmente sensíveis à consensualidade.

É nesse cenário, a partir do reconhecimento de que há casos, sim, em que a lei é claudicante, encerrando incertezas jurídicas na operação aplicativa, que devem ser legitimadas e estimuladas as técnicas adequadas e o modelo multiportas. É reconhecer um espaço de atuação técnica e especializada, por exemplo, em casos em que lei autorizativa permita o procedimento arbitral tributário. É reconhecer, igualmente, a existência de incertezas no ato concretizador das normas jurídico-tributárias, que suscitam dificuldades ao intérprete-aplicador, muitas vezes insuperáveis *a priori*, sugerindo a formatação de uma decisão administrativa dialogada, pautada na participação democrática dos cidadãos, a partir de uma intervenção preventiva ou posterior voltada à dissipação dos litígios, em cujo espaço se mostra legítima a postulação das técnicas de transação, mediação ou conciliação. Tudo sem afastar, naturalmente, aquela atribuição que

⁶²² Torres (2003, p. 6) exalta o papel do poder legislativo na composição do modelo de solução alternativa: “Temos para nós que o legislador detém, sim, liberdade constitucional para proceder à identificação de métodos alternativos para extinção do crédito tributário, mediante solução de controvérsias em matéria tributária, ao tempo em que, ao fazê-lo, deverá predispor, de modo claro, os limites que permitirão aos contribuintes e à Administração alcançarem bom êxito na resolução de conflitos que tenham como objeto matéria de fato de difícil delimitação ou cujas provas apresentadas não permitam a formação de um juízo consistente para identificar a proporção da ocorrência factual ou mesmo a correta quantificação da base de cálculo do tributo. [...] Em nenhum desses casos se está abandonando o espaço da legalidade. Ao contrário, com a lei, criando condições para que se alcance uma posição de justiça sobre os elementos concretos da situação conflitiva, regula-se o modo adequado para solução do conflito e conseqüente extinção do crédito tributário sem demoras ou excessos de procedimentos.”

⁶²³ Durante anos, até o advento da Lei nº 11.727, de 2008, vigorou incerteza insuperável em uma leitura objetiva, instituída pela Lei nº 9.249, de 1998, ao prever uma alíquota genérica de 8% para o imposto de renda das pessoas físicas, ao mesmo tempo em que estabeleceu a alíquota de 32% para a prestação de serviços em geral, exceto “serviços hospitalares”, impulsionando uma avalanche de ações judiciais para desvendar o alcance conceitual desses “serviços hospitalares”: “§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: [...] III – trinta e dois por cento, para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares.” (BRASIL, 1995b).

justifica a própria existência do Estado moderno, que é a garantia da função judiciária inafastável, acomodada, contudo, em um sistema multijurisdicional.

A postulação do modelo multiportas em direito tributário questiona e reivindica a superação da concepção impositiva de judiciário como (sempre) a melhor solução para os conflitos,⁶²⁴ alicerçada unicamente numa concepção de “poder” do Estado, a partir de uma afirmação simples e voluntarista de supremacia,⁶²⁵ como algo que desconhece e ignora os direitos participativos dos cidadãos. O modelo plural permite encontrar vias mais econômicas, céleres e eficientes no percurso de imposição fiscal, atingindo decisões mais assimiláveis, confiáveis e seguras. Nesse sentido, note-se que a justificativa comum encontrada para a imposição da força pelo Estado, supostamente necessária para servir como um desestímulo ao contribuinte mal pagador, demonstrou-se completamente falaciosa com a colapso do modelo executivo de cobrança de tributos. O Estado não consegue satisfazer os seus créditos e sua demonstração de força transforma-se em uma retórica inútil. Ao mesmo tempo, incrementa-se a cada dia a máquina pública, com equipamentos, recursos humanos, materiais e imateriais, pretendendo-se justificar a presença do Estado na busca de uma solução que não se alcança.

Não se pode olvidar, por outro lado, ainda que não seja o enfoque da pesquisa, a relevância e a amplitude conquistadas pelas demandas de índole coletiva em detrimento das ações de natureza individual predominante. O acesso à justiça demandado pelas sociedades modernas deixou no passado a visão exclusivamente individualista, reconhecendo direitos e deveres sociais com reverência constitucional, capazes de promover a ampliação do ideal de jurisdição no Estado de direito. Cappelletti e Garth destacaram, há tempos, a importância de conferir um tratamento adequado para os interesses difusos e coletivos, identificados com a “segunda onda” do movimento renovatório do acesso à justiça, a partir de traços particulares que proporcionam vantagens à litigância organizacional, como a concentração de uma classe de pessoas representadas num só litigante e numa só demanda, a redução dos custos, o poder de barganha, a economia de escala (CAPPELLETTI; GARTH, 1998, p. 23).

⁶²⁴ José Luis Pérez de Ayala (1997, p. 57) destaca que toda teoria jurídica, sem embargo de sua coerência e harmonia conceitual e dogmática, deve servir para explicar e interpretar o direito positivo. Se não cumpre esse requisito, será uma teoria construída com grande rigor intelectual, mas estéril, quando não utópica em sua aplicação.

⁶²⁵ A esse respeito, João Ricardo Catarino e Luciano Filippo (2012, p. 1-2): “Pois bem, a realidade tributária não é imune à mudança, sendo de esperar que os novos desafios emergentes da globalização, da desintermediação, da desmaterialização e da deslocalização dos factos tributáveis a alterem profundamente. Como se está vendo, o Estado perde centralidade e se vê obrigado a despir-se da sacralidade com que no plano fiscal se revestiu. Por outro lado, os sistemas públicos de administração da justiça estão em crise. O manifesto atraso, injustificado e desproporcionado, com que se obtém uma decisão de fundo sobre um pleito judicial, traduz-se numa perda de legitimidade e de confiança. Como consequência, assiste-se a uma forte tendência no sentido da sua desjudicialização.

O amplo e efetivo acesso à justiça consolida um movimento histórico que vem se expandindo desde a segunda metade do século XX, diante de violações bárbaras de direitos e garantias fundamentais. A própria Constituição do Brasil de 1988, atenta e comprometida com a dignidade dos interesses e direitos sociais, legitimou instituições como o Ministério Público e a Defensoria Pública para a promoção de ações de natureza pública na defesa de questões difusas e coletivas. Não obstante, a insuficiência e a ineficácia das vias de jurisdição são ainda manifestas para conter, prevenindo ou resolvendo, todo o universo de conflitos existentes no ambiente social, sejam individuais ou coletivos.

A proposta do modelo multiportas é, dessa forma, diante de contornos já delineados de institutos tradicionais e consagrados pelo direito positivo brasileiro, identificar que papel poderiam desempenhar essas técnicas no âmbito do direito tributário, com as necessárias e possíveis adaptações decorrentes da filosofia que cerca cada construção jurídica. Cabe à lei definir, diante desse quadro que reconhece a concertação, em que termos e limites (proposta *lege ferenda*), admitirá cada técnica complementar.⁶²⁶

5.5.2.1 Arbitragem tributária no Brasil: perspectivas ou mera esperança?

A legitimidade da arbitragem tributária conquista uma robustez densificada no paradigma democrático, identificando-se com a ideia de consenso e de participação, diante da

⁶²⁶ Na Itália, Maria Teresa Moscatelli (2005, p. 153 e ss.) propõe o seguinte esquema consensual na aplicação da norma tributária: (1) o lançamento com adesão e a conciliação judicial (L'accertamento con adesione e la conciliazione giudiziale); (2) a interpelação do contribuinte (L'interpello del contribuente), que desempenha um papel disciplinador no acesso aos sistemas consensuais, privilegiando um procedimento não contencioso, capaz de proporcionar aos contribuintes e ao fisco, motivadamente, o alcance de uma aplicação ótima do direito tributário, de maneira consensual; (3) o ajuste preventivo e o planejamento fiscal acordado como métodos de parametrização da receita, método consensual para definir o imposto e facilitar a atividade tributária (Il concordato preventivo e la pianificazione fiscale concordata tra forme di parametrizzazione del reddito, modalità consensual di definizione dell'imposta e finalità agevolative); (4) os institutos de negociação referentes à fase de arrecadação dos tributos (Istituti negoziali attinenti alla fase acquisitiva del prelievo fiscale), consubstanciando um modelo normativo transacional na fase de cobrança do imposto, dotado de definitividade, compatível com os postulados constitucionais tributário, com valorização da solução obtida, inclusive como objeto de compensação.

Em Portugal, Joaquim Freitas da Rocha (2014, p. 439) desenha a seguinte estrutura de resolução alternativa de litígios tributários (*lato sensu*): (1) Esquemas preventivos: (a) avenças tributárias; (b) convenções colectivas tributárias; (2) Esquemas sucessivos: (a) Durante procedimento – transação pré-judicial; (b) Após procedimento (Resolução alternativa de litígios tributários *stricto sensu*: (b1) transacção para-judicial; (b2) conciliação: arbitragem tributária e mediação tributária.

sua aptidão e potencialidade para a produção de decisões melhores,⁶²⁷ revestidas de uma técnica mais aperfeiçoada e de especialização.⁶²⁸

No Brasil, a introdução do procedimento arbitral em matéria tributária parece apenas uma questão de tempo, já tendo o instituto angariado simpatizantes nas mais diferentes atmosferas. Talvez a depuração recente do direito processual seja um dos fatores decisivos para a superação dos preconceitos das classes mais influentes (social, política e tecnicamente), nos domínios da produção jurídico-legislativa.

De logo, descarta-se o discurso raso da arbitragem tributária como um instrumento para meramente combater a morosidade⁶²⁹ do judiciário, em razão da avalanche de processos fiscais que atolam os tribunais tradicionais, muito embora não se renegue os efeitos positivos que a arbitragem também pode promover, indiretamente, nesse aspecto pontual. Significa dizer que a arbitragem tributária não possui a virtude de acabar com a morosidade da justiça tributária, podendo contribuir, mais diretamente, para a celeridade e a eficiência dos processos novos, submetidos ao juízo arbitral.⁶³⁰ Trata-se somente de mais uma forma de dissipar as disputas fiscais, somada às demais vias jurisdicionais. Basta observar, para tanto, atinente à morosidade na resolução dos conflitos, que o procedimento arbitral geral não solucionou a problemática dos litígios não tributários.

Diferentemente do ordenamento jurídico português, por exemplo, inexistente previsão constitucional expressa e genérica para a adoção da arbitragem no Brasil, o que não impediu, entretanto, a consolidação do procedimento arbitral genérico, inclusive com importantes progressos em matérias de direito público. A arbitragem tributária é, pois, seguramente compatível com a estrutura constitucional brasileira, conforme tem sido reivindicado pela

⁶²⁷ A arbitragem em matéria tributária deve iniciar por resolver questões em que realmente possui utilidade e é mais adequada, em questões em que o juízo é eminentemente técnico. Conforme observa Paulo Nuncio (2010, p. 65), relativizando a questão da celeridade como a grande vantagem do procedimento arbitral, o modelo tem aptidão para produzir “decisões qualitativamente mais elaboradas do ponto de vista técnico, principalmente nas questões de complexidade técnica mais elevada.”

⁶²⁸ Marcelo Ricardo Escobar (2017, p. 19-21) anota que a arbitragem tributária encontra o seu pressuposto teórico nas ideias de “sociedade em rede e direito global como fontes de novas tecnologias jurídicas”, cujo cenário implica o declínio do monopólio estatal sobre as atividades públicas, inclusive legislativas e normativas, fomentando o surgimento de novos atores igualmente competentes na atuação da arena global e forjando um panorama propício para a evolução do direito juntamente com as novas ferramentas tecnológicas.

⁶²⁹ Em Portugal, desde o ano de 2011 (início da arbitragem tributária), o total de processo que ingressou no Centro de Arbitragem Administrativa foi de 4300 (com 3809 processos finalizados), em números absolutos, o que retrata uma quantidade ainda acanhada no contexto da litigiosidade global (VILLA-LOBOS; PEREIRA, 2019, p. 43).

⁶³⁰ De acordo com os dados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), “há um estoque de 102 mil processos que esse órgão administrativo não qualifica como prioridade. Nesse cenário, há certamente espaço para a criação de mais uma via para auxiliar no julgamento desse tipo de demanda. Ou seja, a arbitragem poderia auxiliar na redução do estoque desses processos administrativos.” (GIANNETTI, 2017, p. 54).

abalizada doutrina e comprovado pela prática internacional. Somente a leitura apressada do texto constitucional poderia conduzir a uma interpretação equivocada e impeditiva da arbitragem tributária, notadamente em consequência do dispositivo específico que proclama a inafastabilidade do poder judiciário. Tal conclusão, no entanto, não é acertada. Primeiramente, porque a Corte Constitucional já reconheceu a admissibilidade e a definitividade da arbitragem para a solução de conflitos não tributários; em segundo lugar, a hermenêutica do acesso inafastável do poder judiciário deve ser compreendida sob a perspectiva de um direito conquistado, e não de uma obrigação; em terceiro, pela compreensão de jurisdição na realidade do direito atual, situando a arbitragem como um equivalente tipicamente jurisdicional.

Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 40) ressalta, nessa linha, que as partes interessadas, quando concordam livremente em submeter os seus conflitos à arbitragem, “no renunciam a la tutela efectiva, sino que se limitan a ponerse de acuerdo para no ejercitarlo y utilizar una vía alternativa al proceso jurisdiccional”,⁶³¹ com todas as consequências e mitigações decorrentes, tanto no aspecto das garantias substanciais, quanto os processuais e procedimentais. Desafiar a implementação da arbitragem tributária no Brasil significa, em certa dose, reenfrentar grande parte das questões já debatidas (e muitas superadas) pelo direito comparado e pela própria teoria administrativista brasileira, responsável por suplantar as desconfianças com a admissibilidade da arbitragem no âmbito das disputas de direito público.

A admissibilidade do procedimento arbitral em matéria fiscal pressupõe reconhecer que a disponibilidade dos tributos repousa também sobre a ausência de controle obrigatório dos litígios fiscais pelo poder judiciário.⁶³² Eduardo Paz Ferreira (2010, p. 18-22) destaca que três grandes objeções costumavam ser apontadas como barreiras para a admissão da arbitragem tributária portuguesa, já abordadas e refutadas pelos conhecimentos desenvolvidos no âmbito do direito comparado: a tradicional percepção da fiscalidade como atributo da soberania do

⁶³¹ “[...] não renunciam à tutela efetiva, apenas se limitam a entrar num acordo para não a exercer, utilizando uma via alternativa ao processo judicial.” (Tradução nossa).

⁶³² Analisando diferentes doutrinas, Marcelo Escobar (2017, p. 86) pondera que, para os administrativistas clássico-conservadores, o óbice seria radical, uma vez que nenhum direito da Administração Pública seria arbitrável, posto que indisponíveis, ao passo que, para os arbitralistas, mesmo dentre a indisponibilidade há exceções, posto que, estando o objeto do contrato de serviço público atribuído à entidade estatal estritamente vinculado à atividade econômica desenvolvida, inexistente óbice a que seja pactuada a respectiva cláusula compromissária na hipótese de descumprimento da avença, por estar caracterizado o interesse público secundário.

Estado,⁶³³ o princípio da legalidade e a problemática que envolve os contornos relativos à indisponibilidade⁶³⁴ dos direitos públicos.

As incertezas a respeito da possibilidade jurídica da arbitragem tributária foram praticamente esgotadas durante os debates para a implementação do modelo em Portugal. Superou-se de maneira retumbante que a via arbitral seria repelida por conta da peculiar natureza da atividade tributária, uma vez que plenamente vinculada e pormenorizadamente regida pela lei, o que impediria um ajuste privado para deliberar sobre as questões de interesse público sensível.⁶³⁵ A justificativa para sobrepujar essa argumentação hoje parece óbvia: estando o crédito tributário submetido a controles, como todo e qualquer ato administrativo, seja por meio de um processo tributário administrativo ou jurisdicional, não faz sentido, portanto, que se impeça a manifestação jurisdicional pela via arbitral.

É imperioso lembrar que a arbitragem tributária postula uma posição de técnica alternativa (ou, melhor dizendo, técnica *adequada* ou *complementar*) de resolução de disputas em matéria tributária, sem qualquer vocação para questões que não exijam um envolvimento especializado com as controvérsias. Não é de hoje, aliás, que as vantagens e as deficiências do procedimento de arbitragem vêm sendo enfrentadas e detidamente demonstradas, inclusive no âmbito das organizações supranacionais.⁶³⁶

⁶³³ Aludindo Norberto Bobbio (1995, p. 26-27), observa-se que a questão da fiscalidade sempre esteve naturalmente associada à soberania do Estado, qualificando-se como o poder de definir o volume das receitas arrecadadas e a garantia de sua cobrança efetiva. Justamente por essa razão, por tratar de soberania, essa questão sempre permaneceu reservada aos domínios da justiça pública. É interessante perceber que a criação da justiça pública, monopolizada pelo Estado, é uma das grandes conquistas do Estado Moderno, cujo surgimento está diretamente atrelado à decadência do Estado Medieval, marcado pela dissolução da concepção jusnaturalista. Bobbio explica que a sociedade medieval era uma sociedade pluralista, constituída por agrupamentos sociais, cada qual dispondo de um ordenamento jurídico próprio, sendo que “o direito aí se apresentava como um fenômeno social, produzido não pelo Estado, mas pela sociedade civil.” A administração da justiça formava-se por uma rede difusa de pessoas, interesses e organizações, surgindo a figura do juiz, normalmente, só em último recurso. Com o advento do Estado Moderno, pelo contrário, a sociedade passou a assumir uma estrutura unitária ou monista, no sentido de que o Estado concentra em si a integralidade dos poderes.

⁶³⁴ Não é demais reforçar que o entendimento tradicional a respeito do princípio da indisponibilidade firmou-se a partir da premissa de que todos os cuidados exigidos para os bens e interesses públicos trazem benefícios para a própria coletividade, sendo que não pertencem à administração pública nem aos seus agentes. Nessa linha: Carvalho Filho (2018, p. 89).

⁶³⁵ Ainda sobre o tema: “A proibição genérica da arbitragem nas relações jurídicas de direito público teve por justificação a ideia de que a administração pública não pode dispor livremente dos direitos e obrigações do Estado, vinculada que está à primazia do interesse público e ao princípio da legalidade. A este primeiro obstáculo acrescia a determinação constitucional expressa da esfera de competência dos tribunais administrativos e fiscais, que, no entender de muitos, excluía a resolução de litígios compreendidos no âmbito desta jurisdição por outros tribunais.” (SERRA, 2010, p. 25).

⁶³⁶ Conforme a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (2011, p. 8-9), podem ser listadas vantagens e desvantagens da arbitragem: “Advantages: flexibility over choice of arbitrator and process; detachment from a particular legal order; speed of process; wide enforcement of decision; Disadvantages: lack of rigour; no power of investigations; lack of transparency; conflict between approaches; lack of precedents.”

Recorrer à arbitragem não significa romper com a necessária observância dos elementos essenciais da obrigação tributária (CALVO ORTEGA, 2001, p. 154), mas, sim, prestigiá-los em sua perfeita verificação, mediante o controle pelo tribunal arbitral. Nada diferente daquilo que se procura na justiça tradicional;⁶³⁷ noutros termos, não se trata de uma aposta, nem tampouco de uma aventura para os contribuintes. Por meio da arbitragem fiscal, o Estado não está a dispor do crédito tributário, como explica Nicolau Domingos (2016, p. 386), mas a encarregar os próprios cidadãos da resolução dos seus conflitos, munidos de idêntica responsabilidade para produzir uma decisão final, pautados em cânones do sistema tributário, nos mesmos moldes que qualquer juiz ou tribunal estatal.

Nesse mesmo percurso, desvanece a problemática atrelada à indisponibilidade do crédito tributário, que não corresponde a uma regra absoluta no direito tributário, até porque a evolução constante do direito acentua a complexidade tocante à (in)disponibilidade. O crédito tributário afigura-se *indisponível*, cumpre consignar, até o estrito limite em que a lei não renuncia a essa indisponibilidade, como o faz, aliás, ao prever as hipóteses de remissão, de anistia, de parcelamento, de transação etc. Ou seja, “uma vez estabelecidos em *lei* os critérios jurídicos segundo os quais a arbitragem tributária pode se realizar, não haveria qualquer óbice relacionado à natureza da receita tributária.”⁶³⁸

Os desafios para implementação da arbitragem tributária são também compartilhados por juristas italianos e espanhóis que, em conjunto com o Brasil, têm reivindicado um avanço em direção ao modelo. Na Itália, a ideia de *arbitrato tributario* vem sendo identificada como uma preocupação relacionada à estimativa das riquezas que escapam da tributação, e não necessariamente atada aos problemas das disputas.⁶³⁹ Na Espanha, a possibilidade de adoção da *arbitraje tributario* segue ainda como uma temática aberta, reconhecida pela sua inegável atualidade e pelo indiscutível interesse de uma parcela dos diferentes setores empresariais, profissionais e doutrinários nos espaços dos direitos financeiro e tributário.⁶⁴⁰

⁶³⁷ Nesse sentido: “A arbitragem, seja qual for o campo, não é meio alternativo de resolução de conflitos, é um dos meios de resolução de conflitos, exactamente com a mesma dignidade, a mesma força e a mesma legitimidade política dos tribunais do Estado.” (CAMPOS, 2010, p. 39).

⁶³⁸ Leonardo Varela Giannetti (2017, p. 44) observa: “O crédito tributário é indisponível (a priori), mas passível de impugnação. Mesmo com o crédito tributário formalizado, no sistema brasileiro ele pode ser combatido, seja na via administrativa – nesse caso por meio de processo instaurado e julgado pela Administração Tributária – seja na via judicial, por meio de medidas processuais próprias, decorrentes do exercício, pelo contribuinte, do respectivo direito de ação.”

⁶³⁹ Nesse sentido, Chiara Maria Ciarla (2017, p. 31): “Si auspicia da più parti l'introduzione di un arbitrato tributario, con la partecipazione, in qualità di arbitri, di un funzionario dell'Ufficio accertatore, di un esperto designato dal contribuente e di un terzo soggetto nominato consensualmente o da enti esterni.”

⁶⁴⁰ Para Vicente-Arche Coloma (2018, p. 250-251) pode-se intuir a arbitragem como uma “técnica encaminada a solventar las controversias surgidas entre la Administración tributaria y los particulares,

Apesar de muitas das incertezas relacionadas ao modelo arbitral tributário já terem sido enfrentadas e mesmo superadas pela consagração do arquétipo jurídico-legal do sistema de justiça de Portugal, sugerindo a necessidade de somente estruturar um regime jurídico compatível com o texto constitucional brasileiro, há vozes abalizadas na doutrina doméstica, ainda em posição de vanguarda, a defender a arbitragem como algo estranho e inconfundível com a jurisdição, não se mostrando adequada para a solução de conflitos na relação tributária (MACHADO, 2008, p. 129-130).

A possibilidade de implementação do procedimento arbitral tributário em território brasileiro tem sido vindicada por uma extensa doutrina nacional e estrangeira,⁶⁴¹ há bastante tempo.⁶⁴² Há, aliás, procedimentos legislativos acerca do tema em trâmite nas Casas do Congresso Nacional.⁶⁴³ Mais recentemente, novos estudos e propostas vêm densificando o

mediante un método de resolución del conflicto caracterizado por ser un procedimiento ágil, sencillo, de bajo coste y de carácter definitivo en orden a la satisfacción de las mutuas pretensiones”. Ilustrativamente, no ano de 2015, “se presentaron en España un total de 204.698 reclamaciones económico-administrativas; número que, aunque se ha visto reducido respecto del número de reclamaciones presentadas en 2014 (en el que se presentaron un total de 207.053), la cuantía expuesta sigue demostrando la alta litigiosidad existente en estos momentos en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas en España. se presentaron en España un total de 204.698 reclamaciones económico-administrativas; número que, aunque se ha visto reducido respecto del número de reclamaciones presentadas en 2014 (en el que se presentaron un total de 207.053), la cuantía expuesta sigue demostrando la alta litigiosidad existente en estos momentos en el ámbito de las reclamaciones económico-administrativas en España.” Ainda segundo Coloma (2017, p. 37): “Propusimos implantar un arbitraje tributario de *Derecho*, de carácter *voluntario para el particular y obligatoria para la Administración*, alternativo por lo general a la reclamación económico-administrativa y cuyo objeto estaría constituido por el mismo objeto que, en su caso, tuviera a reclamación a la que sustituye, sin limitarlo por razón de la materia ni de la cuantía.”

⁶⁴¹ Nesse sentido: Piscitelli, Mascitto e Mendonça (2018); Giannetti e Godoi (2015, p. 307); Catarino, Giannetti e Filippo (2015, p. 327); e Escobar (2017).

⁶⁴² O procedimento arbitral em matéria tributária, juntamente com o procedimento amigável, são institutos reconhecidos como mecanismos de solução de controvérsias no plano internacional, com previsão no art. 25 da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Sobre o assunto: Xavier (2007, p. 163 e ss.). Também sobre o tema, Vivian Daniele Rocha Gabriel (2016, p. 109) observa: “O Brasil nunca celebrou acordo de bitributação prevendo a arbitragem e, apesar de ter o mecanismo do procedimento amigável disposto no bojo de seus tratados, nunca utilizou deste. É reconhecido pela doutrina que o país possui resistência acerca do procedimento amigável e, por certo, também da arbitragem.” As motivações para repulsar o procedimento decorrem das mesmas questões aventadas no âmbito do direito interno: “O que se alega é que, em razão do princípio da legalidade, nem mesmo o procedimento amigável teria respaldo na legislação pátria. Nesse sentido, não poderia o representante brasileiro dispor ou abrir mão de competência tributária quando da negociação do procedimento amigável com o outro Estado contratante, ainda que isto se proceda por problemas de interpretação do acordo.”

⁶⁴³ Ainda no ano de 2007, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, Luís Inácio Lucena Adams, encaminhou dois anteprojetos de lei para o Ministério da Fazenda, regulando a transação geral em matéria tributária e a execução fiscal administrativa. Na oportunidade, o Ofício nº 624/PGFN-PG reportou a sistematização e organização dos procedimentos para transação tributária, elencando nove tipos específicos: “Conciliação Administrativa e Judicial; Conciliação por Adesão; Conciliação na Falência e Insolvência; Transação por Recuperação Tributária; Transação Preventiva; Conciliação Administrativa e Judicial; Ajustamento de Conduta Tributária; Interpelação Preventiva Antielusiva; Arbitragem no Curso da Transação; e Transação Penal Tributária.” (MINISTÉRIO DA FAZENDA,

discurso pró-arbitragem tributária no Brasil, tratando do necessário reposicionamento da concepção de supremacia do interesse público no direito, com o estabelecimento de alguns paralelos entre as pretensões brasileiras e o modelo de arbitragem tributária que conferiu o pioneirismo a ordenamento de Portugal, além de apresentar visões a respeito de um modelo possível no direito brasileiro (NOLASCO, 2019, p. 325 e ss.; VALLE; PASINATTO, 2019, p. 285 e ss.; GIANNETTI, 2019, p. 341 e ss.).

Em paralelo aos benefícios geralmente ligados à arbitragem, a fim de sugerir o procedimento no campo tributário, não se pode olvidar a remota probabilidade de um aperfeiçoamento técnico, em curto e médio prazos, dos tribunais tradicionais, capaz de promover a reestruturação da institucionalidade judiciária, com uma ruptura do modelo generalista e a implementação de um aparelho de justiça especializado, capacitado para solucionar as questões complexas de direito tributário. O fiel retrato do panorama penoso já foi objeto da oportuna advertência de Marciano Seabra de Godoi (2010), ao enfatizar o anacronismo do sistema brasileiro em relação ao ordenamento luso, relativamente à especialização dos julgadores em matéria tributária, sustentando que na justiça do Brasil “não há realmente nenhum tipo de especialidade.”⁶⁴⁴ Nessa direção, interessante destacar que, mesmo em Portugal, quando a arbitragem ainda se encontrava num estágio embrionário, a doutrina advertia que muito do sucesso ou insucesso do modelo dependeria dos recursos financeiros e humanos que seriam colocados à disposição do Centro de Arbitragem (CAAD), em especial o número de árbitros, além de sua respeitabilidade e seu prestígio nos domínios da fiscalidade (ALMEIDA, 2011, p. 416).

Na perspectiva do ordenamento jurídico brasileiro, a arbitragem tributária poderia ser implementada, talvez com menor importância, como modalidade de controle *in abstracto* de legalidade, mesmo antes da verificação da situação fática ou jurídica que acarretaria a

2019). Em 2009, fora apresentado pelo Poder Executivo à Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar PLP nº 469, de 2009, alterando e acrescentando dispositivos ao Código Tributário Nacional, a fim de autorizar a arbitragem como mecanismo de solução de disputas tributárias: “Art. 171-A. A lei poderá adotar a arbitragem para a solução de conflito ou litígio, cujo laudo arbitral será vinculante” e “Art. 174 [...]: V – pela admissão em procedimento de transação ou arbitragem, ou pelo descumprimento das obrigações constantes do termo de transação ou do laudo arbitral.” (BRASIL, 2009, p. 15096). Mais recentemente, no ano de 2019, uma nova proposta legislativa, de autoria do Senador Antonio Anastasia, passou a tramitar perante o Senado Federal, objetivando uma modificação na Lei de Execuções Fiscais, de modo a facultar ao executado a opção pelo juízo arbitral para julgar os embargos ofertados (BRASIL, 2019a).

⁶⁴⁴ Ainda: “Para vocês terem uma ideia, a não ser nas capitais brasileiras, onde já há varas específicas da Fazenda pública ou varas de feitos tributários, em noventa e nove por cento dos municípios brasileiros as causas tributárias são dirigidas a juízes da vara cível, então o juiz recebe ao meio-dia uma ação de reconhecimento de paternidade, às três horas uma ação de responsabilidade civil, às cinco horas uma ação de divórcio e às sete horas um processo do nosso IVA, que é um IVA estadual, que tem vinte e sete legislações locais, então nós não temos especialização nenhuma.” (GODOI, 2010, p. 75).

incidência tributária. Nesse caso, com o propósito de evitar os litígios futuros, revelando-se como uma via alternativa aos processos administrativo e judicial. Hipoteticamente, trata-se instrumento tecnicamente viável, mas com uma utilidade evidentemente restrita, sendo certo que a arbitragem tributária encontraria um respaldo maior como técnica de resolução de conflitos efetivos, já deflagrados.

Uma aparente solução para introduzir o procedimento arbitral tributário no Brasil poderia partir de uma postulação pura e simples da aplicação da legislação já existente, consubstanciada na Lei nº 9.307, de 1996, a partir de uma interpretação extensiva do seu art. 1º, § 1º, para a resolução de conflitos fiscais: “A administração pública direta e indireta poderá utilizar-se da arbitragem para dirimir conflitos relativos a direitos patrimoniais disponíveis.” Sem embargo, tal posição não parece acertada.

A questão da admissibilidade da arbitragem (ou arbitrabilidade),⁶⁴⁵ vale dizer, tem muito a ver com a própria formulação do Estado de direito e com a ordem social tutelada pelo modelo constitucional e pela legislação infraconstitucional. Como bem se sabe, a arbitragem notabilizou-se como um meio heterocompositivo de solução de controvérsias voltado sobretudo às questões de direito privado, mas, nos últimos anos, ingressou normativamente na esfera do direito administrativo,⁶⁴⁶ com o advento da Lei nº 13.129, de 2015.⁶⁴⁷ Trata-se de uma inferência bastante lógica que esse avanço também possa, agora, conduzir os progressos no

⁶⁴⁵ Para Eduardo Paz Ferreira (2010, p. 16), o termo “arbitrabilidade” é um daqueles neologismos pouco simpáticos, mas é o termo técnico que se tem generalizado.

⁶⁴⁶ Em tempos recentes, tem-se identificado um avanço significativo das vias compositivas nos domínios dos direitos de índole marcadamente pública, inclusive nos domínios do direito penal, sem olvidar importantes ressalvas, como bem ilustra Eduardo Paz Ferreira (2010, p. 17): “Claro que os mais cépticos dirão que são formas de negociação um pouco sob pressão, de alguma chantagem. ‘Se não aceitas a incriminação como homicídio em primeiro grau, então iremos acusar-te de homicídio em segundo’ e assim sucessivamente. Mas é evidente que nisto haverá sempre algum domínio da desigualdade.”

⁶⁴⁷ A arbitragem penetrou na realidade brasileira, inclusive no âmbito da administração pública, muito antes da Lei nº 13.129, de 2015. Marcelo Ricardo Escobar (2017, p. 131-182), a respeito do tratamento legislativo atual da arbitragem no Brasil, destaca, cronologicamente: art. 5º, parágrafo único, da Lei Federal nº 5.662/71 (BNDES); art. 11 do Decreto-Lei nº 1.312/74 (empréstimos externos); Constituição Federal de 1988; art. 5º, §§ 2º e 3º, da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 1.481/89 (concessões de serviços e obras públicas); art. 8º, XXI, da Lei Estadual do São Paulo nº 7.835/92 (concessões de obras e serviços públicos); art. 1º, § 8º, da Lei Federal nº 8.693/93 (transporte ferroviário); Lei Federal nº 8.666/93 (licitações); art. 23 da Lei Federal nº 8.987/95 (concessões); Lei Federal nº 9.307/96 (lei brasileira de arbitragem); art. 93, XV, da Lei Federal nº 9.472/97 (telecomunicações); art. 43, X, da Lei Federal nº 9.478/97 (petróleo); art. 35, XVI, da Lei Federal nº 10.233/01 (concessão de transporte); Lei Federal nº 10.303/01 (direito societário); art. 4º, § 5º, V, da Lei Federal nº 10.438/02 (ANEEL); art. 4º, § 6º, da Lei Federal nº 10.848/04 (CCEE); art. 11 da Lei Federal nº 10.079/04 (PPPs); Emenda Constitucional nº 45/04; Lei Estadual do Minas Gerasi nº 19.477/11 (arbitragem da administração pública); art. 37 da Lei Federal nº 12.815/13 (Portos). Paralelamente, destaca o tratamento jurisprudencial: Decisão do STF em Recurso Extraordinário – RE nº 56.851 (1º Caso Lage); Decisão do STF em Agravo de Instrumento – AI nº 52.181 (2º Caso Lage); Decisão do STJ em Recurso Especial – Resp nº 616-RJ; Decisão do TCU em TC nº 286/93; Decisão do STF em Sentença Estrangeria SE nº 5.206-7; Acórdão do TCU em TC nº 587/33; Decisão do STJ em Recurso Especial – Resp nº 612.439.

campo do direito tributário, sob pena de afigurar-se uma concepção do fisco como entidade distinta do Estado. Restaria saber, entretanto, se o crédito tributário se acomoda no conceito de “direitos patrimoniais disponíveis”.

Durante o curso das últimas décadas, ocorreram acirradas discussões a respeito da admissibilidade da arbitragem para a resolução de disputas envolvendo o poder público, justamente pela função relevante da administração pública na economia, suscitando, não raras as vezes, significativos e múltiplos conflitos de interesses. De fato, a própria administração contribuiu relevantemente na formação de incertezas sobre a arbitrabilidade em contratações públicas, levando ao poder judiciário a resolução de controvérsias voltadas ao afastamento da jurisdição arbitral, mesmo quando formalmente celebrada a cláusula de convenção arbitral. A grande interrogação, atualmente superada, residia em saber por que a administração pública não poderia se valer da arbitragem para a solução de seus conflitos.

Nesse sentido, as questões que hoje intrigam os debates em matéria de arbitragem tributária são muito semelhantes àquelas que legitimaram a introdução da arbitragem no ordenamento português, atadas ao pragmatismo que pressiona a inovação das técnicas para a administração da justiça. Como ensina Diogo Leite de Campos (2006, p. 74), o afrouxar do tecido social, o incremento da conflituosidade e o crescimento da densidade técnica dos problemas estariam a deixar patente a nudez de um sistema jurisdicional ineficiente e a sua incapacidade de oferecer respostas satisfatórias.

O revestimento de patrimonialidade que caracteriza o direito arbitrável é questão relativamente simples, identificada aos interesses cujo objeto possui conteúdo econômico ou expressão monetária, evidenciando um atributo da essência do tributo.⁶⁴⁸ Segundo explica Francisco José Cahali (2015, p. 135), os direitos não patrimoniais, por outro lado, estariam excluídos de plano do juízo arbitral, a exemplo de direitos de personalidade e estado da pessoa, sem qualquer prejuízo do eventual impacto patrimonial desses direitos, estes, sim, sujeitos à arbitragem. A correta exegese a respeito da patrimonialidade indica uma aferição da necessidade ou não de um controle jurisdicional necessário nos conflitos envolvendo a administração, a teor daquilo que acontece com a aplicação da legislação penal, de modo que a

⁶⁴⁸ O Código Civil brasileiro preconiza ser admitido o compromisso, judicial ou extrajudicial, para resolver os litígios entre as pessoas que podem contratar (art. 851) – portanto, capazes –, sendo vedado o compromisso para a solução de controvérsias de estado, de direito pessoal de família, além de outras que não tenham caráter estritamente patrimonial (art. 852).

disponibilidade de direitos patrimoniais da administração pública sugere a desnecessidade de intervenção obrigatória pelo judiciário na resolução dos litígios.⁶⁴⁹

Por outro vértice, a questão da (in)disponibilidade de direitos familiarizados com a tributação, notadamente o crédito tributário, ainda encerra hesitação e claudicância. O tributo, *prima facie*, não corresponde a algo disponível, descartável ou renunciável, mas nada impede que a legislação defina os contornos da disponibilidade *regrada* ou *autorizada*, justamente visando o atendimento de algum interesse público sobressalente. Em Portugal, importante observar, o regime jurídico da arbitragem tributária tratou de definir com precisão os objetos controversos sujeitos à jurisdição arbitral. Nessa perspectiva, portanto, o juízo arbitral tributário não estaria legitimado e contemplado pela lei geral da arbitragem brasileira (Lei nº 9.307, de 1996, com as alterações da Lei nº 13.129, de 2015), suscitando a edição de uma norma específica a autorizar e delimitar o espectro da arbitragem tributária no Brasil.⁶⁵⁰

A respeito da institucionalização da arbitragem tributária no ordenamento jurídico brasileiro, Marcelo Ricardo Escobar (2017) defende, partindo do enunciado do artigo 96 do Código Tributário Nacional,⁶⁵¹ que “a arbitragem foi prevista no âmbito da Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF)”, mas, no entanto, “sua operacionalização ainda carece de regulamentação.”⁶⁵² Tal posicionamento deve-se entender, naturalmente, limitado às controvérsias entre os entes da própria administração tributária,⁶⁵³

⁶⁴⁹ Marçal Justen Filho (2011, p. 768) explica que o óbice à arbitragem nesses casos encerraria uma contradição invencível, conduzindo a excluir a própria existência dos contratos administrativos. Toda a convenção arbitral é apenas uma simples manifestação de cunho contratual, de maneira que todas as questões que comportam disciplina pela via contratual igualmente admitem a instituição de arbitragem. A disponibilidade para impor a arbitragem é aquela mesma para criar os direitos e as obrigações pela via consensual. São arbitráveis, dessa forma, questões relacionadas ao reequilíbrio da equação econômico-financeira de contratos administrativos, ao cumprimento das obrigações contratuais públicas, às consequências da extinção de contratos administrativos, etc.

⁶⁵⁰ Nesse sentido: Giannetti (2017, p. 50).

⁶⁵¹ Dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 96. A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” (BRASIL, 1966).

⁶⁵² “Se o CTN prevê que a legislação tributária compreende também os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas, e o faz sem se restringir às autoridades administrativas tributárias, engloba também os atos administrativos e as práticas reiteradas da AGU, como seus pareceres, devidamente publicados e aprovados, que passam a vincular Administração federal. Esses atos, portanto, respeitariam o princípio da legalidade, e suas conclusões também não afrontariam a lei nem a Constituição, por estarem em harmonia como sistema no qual estão inseridos. Dessas conclusões, temos que a arbitragem foi prevista no âmbito da CCAF, mas a sua operacionalização ainda carece de regulamentação. As normas em questão também indicam que, não sendo frutífera conciliação, a matéria poderá rumar para arbitragem; todavia, o critério temporal indica que o procedimento arbitral tributário teria início somente se permanecer a controvérsia após o encerramento do procedimento administrativo tributário.” (ESCOBAR, 2017, p. 61).

⁶⁵³ A Câmara de Conciliação e Arbitragem da Administração Federal (CCAF) é criada pelo Ato Regimental nº 5, de 27 de setembro de 2007, com as suas competências definidas no âmbito da administração

não fazendo sentido uma interpretação dilargada do dispositivo normativo,⁶⁵⁴ extensiva a toda e qualquer iniciativa oriunda do poder executivo, sobretudo pela escassez da legitimidade decorrente de manejo de infundáveis atos de delegação normativa.

A construção de um regime jurídico geral é o grande desafio institucional da arbitragem tributária no Brasil (MASCITTO, 2018, p. 79 e ss.), diante do discurso remansado de que o ordenamento jurídico brasileiro carece ainda de um instrumento legislativo para a adoção do procedimento arbitral tributário.⁶⁵⁵ A indispensabilidade de lei em sentido estrito é questão lógica e praticamente incontestável, encontrado o seu fundamento mais comezinho, conforme salienta García Pérez (2011, p. 60) em uma das notas características desse sistema complementar: “la renuncia a la jurisdicción.”

Não se pode ignorar, ademais, que as modalidades de extinção do crédito tributário encontram-se enumeradas no art. 156 do Código Tributário Nacional,⁶⁵⁶ que desconhece a sentença arbitral como um instrumento de terminação da relação obrigacional, diferentemente do que acontece com a decisão administrativa irreformável ou a decisão judicial passada em julgado. De igual modo, sem um regime próprio, haveria incerteza quanto à exigibilidade do crédito tributário⁶⁵⁷ durante o transcurso do procedimento arbitral, diante da ausência de

pública, como instrumento de regulamentação da Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União (Lei Complementar nº 73, de 1993), representado veículo normativo inapto para a instituição de um tribunal arbitral geral por uma razão bastante simples: a Advocacia-Geral da União é representante de uma das partes na relação tributária, não podendo, naturalmente, no paradigma do Estado de direito, conceber um mecanismo heterocompositivo de solução de disputas, que pressupõe equidistância e independência.

⁶⁵⁴ Note-se que o art. 96 do Código Tributário Nacional faz apenas menção ao exemplificativo das espécies normativas contempladas pela expressão “legislação tributária”, sem hierarquizar e tampouco atribuir função regulamentar diversa daquela que é própria de cada modalidade enunciativa de comando abstrato. A implementação da arbitragem tributária exige, por consequência, a autorização legislativa, sobretudo em se tratando de uma via substitutiva da porta tradicional do poder judiciário, porquanto inexistente autorização delegativa no Código Tributário Nacional para que o poder executivo implemente, *sponte propria*, sem critérios identificados, um sistema de arbitragem em matéria fiscal.

⁶⁵⁵ Leonardo Varela Giannetti (2017, p. 48) sustenta que a aplicação da Lei nº 9.307, de 1996, não é suficiente para, por si só, ser invocada para legitimar um procedimental arbitral tendente a resolver um conflito de matéria tributária: “Ela não pode ser aplicada automaticamente, pois é necessário que antes haja a previsão em lei ordinária dispondo que a sentença arbitral favorável ao sujeito passivo tem o efeito de extinguir o crédito tributário.”

⁶⁵⁶ “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.” (BRASIL, 1966).

⁶⁵⁷ Lembre-se que a Lei nº 13.140, de 2015, incluiu o art. 14-A no Decreto nº 70.235, de 1972, equiparando a composição judicial à reclamação para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: “Art. 14-A. No caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.” (BRASIL, 2015).

qualquer previsão de efeito suspensivo.⁶⁵⁸ Portanto, a implementação da arbitragem tributária demanda a existência de lei expressa, e não uma mera autorização genérica, implícita ou decorrente de interpretação extensiva,⁶⁵⁹ sobretudo porque a fazenda pública somente poderá levar a cabo a atuação consensual quando contenha no ordenamento alguma habilitação expressa,⁶⁶⁰ corolário de reserva de lei (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 112).

Não sendo o escopo desta pesquisa delinear um regime jurídico para a arbitragem tributária no Brasil, mas de inserir o procedimento arbitral no bojo de um modelo teórico multijurisdicional, sob a perspectiva da ordem constitucional democrática e participativa, busca-se demonstrar que a proposição já é realidade no direito estrangeiro, cumprindo ao legislador conformar o instituto com a realidade nacional, a partir de experiências exitosas. É plenamente legítima e viável juridicamente, portanto, a abordagem da arbitragem tributária a partir de uma perspectiva alvissareira (*lege ferenda*), sobretudo pelo sucesso e resultados excelentes alcançados pela arbitragem privada.

A implementação e sedimentação do procedimento arbitral tributário, como todo regime legal, deve representar um processo construtivo de aperfeiçoamento do acesso jurisdicional, passível de reviravoltas e depuração. Mesmo em Portugal, onde a arbitragem já beira quase uma década, a doutrina especializada reconhece que a experiência pode e deve ser aperfeiçoada, inclusive a sua credibilidade: “Há que assumir que temos um regime jurídico de arbitragem inovador e arrojado, que, não obstante poderem correr episódios menos positivos, pode ser exemplo de estudo e de recolha de ensinamentos para a implementação de outras experiências no domínio da arbitragem tributária noutros países.” (MARTINS; ALVES, 2015, p. 228-229). A propósito, a introdução da arbitragem entre o fisco e os contribuintes como via alternativa ao poder judiciário conta com um expressivo apoio da sociedade.⁶⁶¹

⁶⁵⁸ “Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; 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.” (BRASIL, 1966).

⁶⁵⁹ “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.” (BRASIL, 1966).

⁶⁶⁰ A Constituição do Brasil de 1988, vale dizer, exige lei de virtude complementar para o estabelecimento de normas gerais tributárias:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.” (BRASIL, 1988).

⁶⁶¹ Pesquisa realizada pelo Conselho Nacional de Justiça identificou que 71,5% dos entrevistados se disseram favoráveis ao modelo de arbitragem como alternativa à execução fiscal (CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA, 2011, p. 7).

Não se pode deixar de reconhecer que as realidades que separam Brasil e Portugal são absolutamente gritantes, em aspectos sociais, culturais, econômicos e mesmo geográficos, suficientemente relevantes para impactar no modelo desejável de arbitragem em matéria tributária. Basta observar que, em 2009, durante os debates que precederam a implementação da lei de arbitragem tributária portuguesa, cogitava-se cerca de 43.000 processos amontoados nos tribunais de primeira instância (BARBOSA, 2010, p. 9), enquanto no Brasil, atualmente, os números correspondem a dezenas de milhões. Diferentemente de Portugal, o Brasil possui um vasto território com dimensões colossais, impedindo a concentração de processos arbitrais numa só instituição, como é o caso do Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD).⁶⁶² Tal circunstância, por si, implicaria prejuízos à universalidade do acesso e à recomendável uniformização de procedimentos e decisões. O Brasil não é um Estado unitário, sendo marcado, pelo contrário, por um modelo federativo muito peculiar, que confere atribuição legislativa tributária também para os Estados-membros e Municípios, ao mesmo tempo em que priva os Municípios da prerrogativa jurisdicional, o que acarretaria um sistema arbitral naturalmente mais complexo. Ainda que excepcionalmente, a arbitragem tributária portuguesa admite a interposição de recursos para o Tribunal Constitucional e o Supremo Tribunal Administrativo, sendo notório que, no Brasil, as controvérsias fiscais levadas ao Supremo Tribunal Federal também se arrastam por anos.

Questão relevante, ademais, repousa justamente em saber se há e qual é o prejuízo revelado pela arbitragem diante da impossibilidade, como regra, de interposição de recursos. Nesse sentido, imperioso compreender que, tratando-se de um caminho distinto (alternativo, complementar) da via de jurisdição tradicional, os instrumentos e as garantias processuais são diferentes: nem melhores nem piores, apenas diferentes. A arbitragem tributária revela-se um canal pretensamente mais adequado para a resolução de disputas específicas, mas sem uma obrigatoriedade. Não haveria qualquer sentido instituir vias *alternativas* de resolução com a mesma estrutura, exatamente as mesmas garantias e os idênticos procedimentos da jurisdição tradicional. Ou seja, são justamente as características diferentes que estão a corporificar a legitimação do pleito democrático por novas formas de entender e compor as disputas.

Portanto, existem incontáveis questões relevantes que devem ser consideradas na formatação do modelo jurídico da arbitragem tributária brasileira, talvez a principal delas

⁶⁶² A doutrina ressalta que houve uma atitude de prudência ao conferir a competência para a arbitragem tributária apenas ao Centro Administrativo de Arbitragem que, embora ostente a forma de associação de direito privado, tem uma relação com o Estado e mantém uma ligação, ainda que indireta, com quem exerce a supervisão dos tribunais tributários, o que constitui uma garantia reforçada de imparcialidade do juízes (MORAIS, 2012, p. 382-383).

relacionada com a independência e imparcialidade dos árbitros, exigindo atenção e cautela do legislador. Em Portugal, Filipe Romão (2010, p. 52) advertiu quanto aos riscos e as incertezas associados ao processo arbitral tributário, destacando a possível ausência de independência e de qualificação necessária dos árbitros, a democraticidade do regime e a tutela jurisdicional efetiva. Nesse aspecto, Portugal buscou minimizar a questão dos árbitros com a criação do Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa. O caráter de voluntariedade da arbitragem tributária para os sujeitos passivos e de vinculatividade para a administração consagra a perspectiva cidadã do instituto, evidenciando uma característica perfilhada pelo direito português e defendida pela doutrina especializada espanhola como um modelo ideal a ser implementado (VICENTE-ARCHE COLOMA, 2005, p. 90).

Questão também bastante sensível ao juízo do legislador é a definição do objeto da arbitragem que, tal como estabelece a Lei nº 9.307, de 1996, com a redação introduzida pela Lei nº 13.129, de 2015, deve assegurar que o julgamento seja sempre de direito, vedado o recurso à equidade,⁶⁶³ e respeitar o princípio da publicidade, vedada a confidencialidade por razões óbvias de transparência e de controle. A doutrina não é pacífica no enfrentamento da competência do tribunal arbitral, sendo certo que as controvérsias de natureza complexa⁶⁶⁴ são, por definição, objetos mais bem enquadrados ao universo arbitral. O elemento central do problema reside em determinar em que limites as partes da relação obrigacional tributária podem dispor de direitos para fins de submissão à solução arbitral.⁶⁶⁵ Vicente-Arche Coloma (2005, p. 50-51) diz que algumas posturas doutrinárias postulam a autoridade de apenas

⁶⁶³ Dispõe o Código Tributário Nacional: “Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: [...] IV - a equidade. [...]. § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.” (BRASIL, 1966).

⁶⁶⁴ Tathiana Piscitelli e Andréa Mascitto (2018, p. 10) exemplificam que litígios arbitráveis podem emergir de dúvidas ou desacordos entre o fisco e os contribuintes a respeito da correta classificação de fatos tributáveis, com o resultado de alíquotas divergentes e eventuais autuações: “Recentemente, o tribunal administrativo federal, denominado conselho administrativo de recursos fiscais (CARF), deparou-se com a necessidade de decidir se os calçados produzidos pela empresa Crocs Brasil Comércio Ltda. deveriam ser classificados como ‘sandália de borracha’ ou ‘sapato impermeável’. O impacto tributário seria indiferente, já que em ambos os casos a alíquota seria zero. No entanto, tratando-se de ‘sapato impermeável’ ficaria sujeito ao valor *antidumping* de US\$ 13,0 o par. caso semelhante igualmente recente foi o da Nestlé Brasil Ltda., no qual se discutiu, também no âmbito do CARF, se as barrinhas de cereal seriam produtos de confeitaria ou preparações feitas com flocos de cereais. Nessa situação, A classificação fiscal teria impacto sobre o montante do imposto sobre produtos industrializados. [...] É evidente, então, que, nessas situações, arbitragem tributária seria um meio mais eficiente e preciso de solucionar o conflito - seja previamente, seja após o lançamento tributário, como forma alternativa ao processo administrativo judicial.”

⁶⁶⁵ Como observa Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 68): “Inúmeras questões devem ser enfrentadas para concluir-se pela possibilidade ou impossibilidade de haver soluções alternativas de controvérsias, dentre as quais se destaca os limites e nuances da (in)disponibilidade do crédito tributário e do interesse público, na medida em que tal indisponibilidade deve ser analisada num cenário coerente com a atual realidade social e em vistas a trazer soluções satisfatórias em se tratando de efetividade da arrecadação.”

submeter à arbitragem as matérias nas quais a administração tenha atuado de forma unilateral, em razão da exigência de a arbitragem administrativa ser caracterizada como uma arbitragem de direito, enquanto há quem compreenda que se exige unicamente que o legislador defina com suficiente precisão os pressupostos e o alcance desse mecanismo de solução de conflitos.

A experiência portuguesa demonstra que a legislação atribui competência aos tribunais arbitrais para declarar a ilegalidade de atos de liquidação (lançamento) de tributos e declarar a ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável, de determinação da matéria coletável e de fixação de valores patrimoniais, sugerindo o *mero controle de legalidade* pelo procedimento arbitral. Contudo, a doutrina reconhece a dificuldade de traçar algum critério inclusivo das matérias tributárias que podem ser resolvidas com o recurso à arbitragem. Francisco Nicolau Domingos (2016) defende, considerando que a arbitragem é via substitutiva da jurisdição tradicional, que não devem existir restrições aos poderes plenos para reconhecer a ilicitude na atividade tributária, devendo-se admitir a utilização da arbitragem para dirimir litígios que versem não somente sobre as matérias de fato, mas igualmente as de direito. Dito de outra maneira, “em tese, todas as matérias de natureza tributária que integram a competência dos tribunais tributários estaduais são passíveis de integrar a competência dos tribunais arbitrais.” (DOMINGOS, 2016, p. 456-457).

A via da arbitragem tributária será constitucionalmente válida e legítima, portanto, desde que esteja legalmente reconhecida, sem embargo de suportar uma avaliação periódica sobre a sua implementação, evolução e correção de rumos pelo poder legislativo, inclusive a eventual supressão do ordenamento como um eventual desejo da soberania popular. É dizer, se a legislação ordinária está credenciada a adotar a arbitragem como uma via concorrente de solução de disputas, estaria naturalmente habilitada ao caminho inverso, sem prejuízo, nesse caso, de suportar eventual arguição de inconstitucionalidade por supressão de via apropriada de concretização da tutela jurisdicional efetiva.

5.5.2.2 *Transação tributária: o que há e o que é possível?*

A transação tributária é uma realidade já inaugurada no Brasil, contando com previsão legal explícita há mais de 50 anos,⁶⁶⁶ desde a vigência do Código Tributário Nacional, malgrado a sua genealogia ainda revele um instituto de contornos enigmáticos.

⁶⁶⁶ Heleno Taveira Torres (2003, p. 10) salienta que, na América Latina, essa possibilidade sempre foi discutida, notadamente com o Modelo de Código Tributário para América Latina (MCTAL), elaborado

A ideia de atuação contratual por parte da administração em geral, com reflexos evidentes no campo do direito tributário, tem sido historicamente negada pela doutrina brasileira e estrangeira, como consequência dogmática da legalidade tributária. Tal exegese, cada pouco mais mitigada, representa uma estrutura de pensamento que conduz à aversão dos negócios jurídicos firmados entre os cidadãos e a administração tributária no forjamento concertado dos elementos que compõem a relação obrigacional tributária.

González-Cuéllar Serrano (1998) destaca que esse posicionamento se conecta com a tradicional tese contrária à existência das figuras jurídicas de cunho contratual no direito público, algo que não mais se sustenta na atualidade, em razão da ausência das características próprias de negócios privados nesse âmbito de atuação: a igualdade das partes e a autonomia da vontade com relação ao conteúdo do contrato.⁶⁶⁷ Não existe, outrossim, qualquer especialidade no âmbito fiscal que justifique rechaçar as figuras negociais,⁶⁶⁸ de modo que a administração pública “pode fixar os elementos da obrigação tributária de forma unilateral ou contratual.”⁶⁶⁹ (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998).

A transação representa um instituto típico de direito privado, remissivo a escritos de Aristóteles,⁶⁷⁰ prevista no Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406, de 2002), como forma de

em 1967, a partir dos trabalhos de Ramón Valdés Costa, Rubens Gomes de Sousa e Giuliani Fonrouge, prevendo a transação como meio extintivo de relação obrigacional tributária se deveria circunscrever às questões de fato, não de direito: “Art. 51 - La transacción es admisible en cuanto a la determinación de los hechos y no en cuanto al significado de la norma aplicable. Art. 52 - El consentimiento de la administración tributaria debe contar con la aprobación escrita del funcionario de mayor jerarquía.”

⁶⁶⁷ Nesse sentido, não é mais possível renegar a possibilidade de a administração tributária manifestar a sua vontade de forma contratual: “a) en primer lugar, la evolución de las relaciones entre la Administración y los particulares, que ha desembocado en la consideración de igualdad entre ellos; y b) el replanteamiento de los principios del propio contrato civil, respecto del cual ya no se exige la autonomía de la voluntad, por lo que la falta de soberanía sobre las posiciones respectivas no puede utilizarse como argumento contra los contratos de Derecho público pues se trata de una característica que ya no es reclamada ni siquiera en relación a los contratos de Derecho privado.” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 48-49).

⁶⁶⁸ Sobre o tema: “En contra de esta postura se manifestó Laband, a cuyo parecer el Estado tenía la potestad de actuar tanto a través de formas coactivas como mediante fórmulas concertadas: ‘Cuando se afirma que el Estado no puede celebrar un contrato con los ciudadanos (en sentido civilista) porque no se encuentra en igual posición que él, sino sobre él, no es un argumento fundado. ¡Justo lo contrario! Porque el Estado está en superioridad puede utilizar todas las formas jurídicas según su discrecionalidad, que le parezcan útiles [...]’” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR 1998, p. 44-47).

⁶⁶⁹ “En definitiva, la Administración puede optar entre crear una vinculación unilateral emitiendo un acto o llevar a cabo la regulación de la situación individual con el consentimiento del particular, de forma que la voluntad de éste y la de la propia Hacienda Pública se dirijan al establecimiento de las consecuencias jurídicas y, por lo tanto, de esa voluntad conforme se derive una eficacia vinculante para ambas partes.” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 54-57).

⁶⁷⁰ “Surgem desentendimentos quando o que as pessoas obtêm é algo diferente daquilo que desejam, pois é, então, como se nada tivessem obtido. Veja-se a história do homem que fez trato com um guitarrista, prometendo dar-lhe tanto mais quanto melhor cantasse; mas pela manhã, quando o outro reclamou o cumprimento da promessa, ele respondeu que havia retribuído prazer com prazer. Ora, se fosse prazer o que ambos queriam, tudo estaria bem; mas se um queria prazer enquanto o outro queria ganho, e um

prevenção ou terminação de litígios mediante concessões mútuas, relativamente a direitos patrimoniais de caráter privado.⁶⁷¹ Orlando Gomes (2009) ensina que a transação “é o contrato pelo qual, mediante concessões mútuas, os interessados previnem ou terminam um litígio, eliminando a incerteza de uma relação jurídica”, constituindo o seu objeto, em princípio, “toda relação jurídica que seja *res dúbia*.”⁶⁷²

A transação prescinde da judicialização do conflito, podendo ocorrer judicial ou extrajudicialmente. Nesse sentido, também na lei adjetiva civil brasileira (Lei nº 13.105, de 2015) o instituto encontra disciplinamento, reconhecido como uma das causas para a resolução de mérito no processo comum, mediante o pronunciamento judicial homologatório.⁶⁷³ Em paralelo, compreende uma matéria arguível em manifestação impugnatória apresentada pelo sujeito interessado no cumprimento definitivo da sentença,⁶⁷⁴ ou ainda pela fazenda pública em execução por quantia certa.⁶⁷⁵

No contexto das relações de direitos tipicamente públicos, não é de hoje que a transação e os institutos afins têm buscado angariar algum espaço. A lei da ação civil pública (Lei nº 7.347, de 1985) concebeu o termo (ou compromisso) de ajustamento de conduta,⁶⁷⁶ enquanto a lei dos juizados especiais (Lei nº 9.099, de 1995) tratou da transação em matéria de direito penal,⁶⁷⁷ malgrado sem regramentos maiores ou delimitação precisa dos contornos

recebeu o que queria, mas o outro não, os termos da transação não foram devidamente cumpridos; pois o que cada um necessita é aquilo a que se aplica, e é em troca disso que dá o que tem.” (ARISTÓTELES, 1991).

⁶⁷¹ Dispõe o Código Civil brasileiro:

“Art. 840. É lícito aos interessados prevenirem ou terminarem o litígio mediante concessões mútuas”.

“Art. 841. Só quanto a direitos patrimoniais de caráter privado se permite a transação”.

⁶⁷² “A incerteza não precisa ser objetiva. Cabe transação quanto a direitos incertos unicamente sob o ponto de vista subjetivo. Necessário que haja *concessões mútuas* de qualquer teor. Concessões feitas somente por um dos interessados implicam *renúncia* ou reconhecimento do direito do outro. Tudo conceder sem nada receber não é transigir.” (GOMES, 2009, p. 544-545).

⁶⁷³ Dispõe o Código de Processo Civil brasileiro:

“Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: [...]; III - homologar: [...]; b) a transação”.

⁶⁷⁴ “Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua impugnação. § 1º Na impugnação, o executado poderá alegar: [...]; VII - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes à sentença”.

⁶⁷⁵ “Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir: [...]; VI - qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença”.

⁶⁷⁶ “Art. 5º [...]. § 6º Os órgãos públicos legitimados poderão tomar dos interessados compromisso de ajustamento de sua conduta às exigências legais, mediante cominações, que terá eficácia de título executivo extrajudicial.” (BRASIL, 1985).

⁶⁷⁷ “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.”

jurídicos dos institutos. Também a Lei nº 9.469, de 1997, com a redação atribuída pela Lei nº 13.140, de 2015, permite que a Advocacia-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, bem como os dirigentes de empresas públicas federais, autorizem a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais.⁶⁷⁸

Na seara da doutrina estrangeira, o reconhecimento dos atos consensuais em questões tributárias reporta um espaço de atuação discricionária⁶⁷⁹ na atividade administrativa fiscal, conforme bem destaca Tulio Rosembuj (2000):⁶⁸⁰ “La creatividad de la discrecionalidad administrativa implica que la Administración conserva un margen de libertad en la formulación de los juicios de valoración y comparativos y, sobre todo, en la decisión final, comprendida la determinación de su contenido.”⁶⁸¹ Também no âmbito do direito espanhol,⁶⁸² Eva Maria Gil Cruz (2009) define a transação⁶⁸³ como as cessões mútuas para evitar um possível litígio, podendo se manifestar em distintas situações: a) renúncia de uma pretensão em troca de outra

“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.” (BRASIL, 1995).

⁶⁷⁸ “Art. 1º O Advogado-Geral da União, diretamente ou mediante delegação, e os dirigentes máximos das empresas públicas federais, em conjunto com o dirigente estatutário da área afeta ao assunto, poderão autorizar a realização de acordos ou transações para prevenir ou terminar litígios, inclusive os judiciais.” (BRASIL, 1997).

⁶⁷⁹ A discricionarieidade da administração pública para realizar ou não transações no âmbito de conflitos de direito público é um tema que move paixões e tradicionalmente divide os estudiosos. Não obstante, é necessário reconhecer, como o faz González-Cuéllar Serrano (1998, p. 138), que a fazenda pública goza de uma certa discricionarieidade na decisão de celebrar uma transação ou se pronunciar unilateralmente sobre a questão incerta, pautada em critérios de proporcionalidade).

⁶⁸⁰ Rosembuj (2000, p. 29) acrescenta: “Esto supone un efecto jurídico cuya validez no está necesariamente vinculada a cualquier relación de convergencia o divergencia con la situación ex ante de la elección. Obviamente, en el bien entendido que la Administración distinga en la disposición de los intereses, el de los particulares y el suyo propio, a fin de la composición definida del interés fiscal en cuestión.”

⁶⁸¹ “[...] A criatividade da discricionarieidade administrativa implica que a administração pública mantenha uma margem de liberdade na formulação de juízos de valoração e comparativos e, sobretudo, na decisão final, incluída a determinação de seu conteúdo.” (tradução nossa)

⁶⁸² Recorrendo à disposição do direito civil espanhol, que prevê a transação (autocomposición) como “un contrato por el cual las partes dando, prometiendo o reteniendo cada una alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término al que habían comenzado” (art. 1.809 del Código Civil), a doutrina destaca os elementos essenciais que caracterizam o instituto: primeiro, “una relación jurídica incierta, susceptible de provocar litigios, o al menos incierta subjetivamente para las partes, aun cuando objetivamente no haya fundamento para la duda”; segundo, “la intención de las partes de substituir la relación dudosa por una relación cierta e incontestable”; terceiro, “las recíprocas concesiones por parte de los interesados, de manera que sufran algún sacrificio de modo definitivo y no provisional.” (VICENTE-ARCHE COLOMA, 2005, p. 141).

⁶⁸³ Abordando a temática sob uma perspectiva da *administración pública devedora*, a doutrina sintetiza os seguintes requisitos materiais-objetivos da transação na esfera do direito público: “A) Una relación jurídica controvertida, dudosa o, al menos tenida por tal por las partes; y, que incluso podría volver a serlo (metus litis instantis). Por tal, ha de entenderse, conforme a la doctrina establecida por el Tribunal Supremo, no mera discusión entre las partes, sino incertidumbre objetiva sobre el contenido de la relación jurídica. B) La voluntad de poner fin al conflicto y de eliminar la incertidumbre jurídica latente, establecimiento para el futuro una situación segura. C) Que el conflicto verse sobre una materia de libre disposición para las partes. D) Las partes se hagan concesiones recíprocas (aliquid datum, aliquid retentum).” (OUBIÑA BARBOLLA, 2012, p. 1002-1003).

prestação estranha ao litígio, entendendo-se por *pretensión*: “el derecho que juzga a tener una cosa”; b) novação modificativa ou extintiva com causa transativa, com a substituição das obrigações litigiosas preexistentes por outras consensuadas, colocando fim à questão duvidosa; c) renúncia mútua em torno da divergência respeitante a uma específica qualificação jurídica, visando aclarar conceitos jurídicos indeterminados.⁶⁸⁴

O obstáculo à transação tributária no ordenamento jurídico brasileiro deriva de pré-conceitos em vias de superação, atados à noção de impossibilidade de disposição do crédito tributário.⁶⁸⁵ Essa ideia irrefletida de indisponibilidade, contudo, é falaciosa: se é certo que a administração pública pode legalmente conceder *o mais*, como em situações envolvendo a remissão, os parcelamentos com perdão, as anistias, as isenções fiscais etc., muitas vezes conferindo o perdão irrestrito de valores devidos pelos contribuintes, de forma total ou parcial, inclusive como forma de *extinção* do crédito tributário já constituído por meio de lançamento, não há qualquer justificativa razoável para rechaçar a transação, nos exatos limites da lei.⁶⁸⁶

⁶⁸⁴ Gil Cruz (2009, p. 102-104) destaca a problemática a respeito dos conceitos jurídicos indeterminados: “[...] la Hacienda Pública renuncia a su pretensión para conseguir asegurarse la recaudación del correspondiente tributo, mientras que, el administrado cede, para obtener una reducción en la sanción tributaria. No obstante, cabe plantearnos, al respecto, la posibilidad que no se cometa infracción tributaria, y, por tanto, no exista necesidad de imponer sanción alguna. Ante esta circunstancia, comprobaríamos que una de las partes no recibiría, en principio, ninguna contraprestación a cambio, rompiéndose, en consecuencia, la reciprocidad concesionaria. Cada vez con mayor frecuencia, en la aplicación de los elementos contenidos en la ley, se encuentran términos indeterminados que dificultan su aplicación, requiriéndose al respecto, una interpretación de los mismos. Es que lo acontece en las actas con acuerdo, donde la Administración hace partícipe al contribuyente, con el fin de determinar el crédito tributario, pero siempre bajo el imperio de lo recogido en la ley, y adoptándose, em consecuencia, los efectos previstos en la misma, y sobre los cuales no pueden admitirse variaciones entre las partes. Aunque, en un principio no latía ni el espíritu ni en la intención del legislador clasificar estos acuerdos entre la Administración y el particular como auténticas transacciones, puede ocurrir, lo mismo que, en ciertos casos, ha acaecido con las actas de conformidad. En la práctica, la especulación que se producía mediante la aplicación de los incentivos a los acuerdos informales llevó a desvirtuar el auténtico fin de estas figuras, pero que no por ello debe afectar a su naturaleza jurídica. Por ellos, los nuevos legisladores, intentan fomentar la Administración pactada, regulando la negociación para alcanzar un acuerdo em las normas legales y bajo dos limites que las mismas establecen para intentar reducir, em la medida de lo posible, la conflictividad em materia administrativa. Con todo, la admisión de la transacción em el Derecho tributario no es una cuestión pacífica.”

⁶⁸⁵ Aludindo Coêlho (2008, p. 828): “Transigir é abrir mão de direitos para resolver litígio, preventiva ou litigiosamente (antes do litígio, para evitá-lo, ou durante este para obviá-lo)”, destacando que, em direito tributário, o sujeito ativo não pode dispor do crédito tributário, que é “público e indisponível.” Em convergência, José Eduardo Soares de Melo (2008, p. 385) diz: “O Poder Público, sem embasamento legal, não pode dispensar qualquer gravame fiscal em razão de o crédito tributário ser indisponível”, tratando-se a transação de um “autêntico acordo entre a Fazenda Pública e os devedores, em que estas partes renunciam ao questionamento de seus eventuais direitos relativos ao tributo.”

⁶⁸⁶ “[...] La potestad administrativa tributaria recibe y adquiere la transferencia monetaria del particular, conforme a la ley, con la obligación de su transmisión o cesión a la Hacienda Pública para su aplicación. En cumplimiento de ello está habilitada para el ejercicio de la supremacía em sentido enfático, de los cual la autotutela es una muestra; pero, asimismo, para disponer de tal privilegio, siempre que se traduzca em la realización del interés fiscal. Así, ‘el impuesto es de orden público em el sentido que los contribuyentes no pueden ser dispensados de su pago; pero, la transacción tiene como efecto que el deudor se considera solo como obligado por la suma que la transacción determine a su cargo’ [...]”

Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 532) refere que o princípio da indisponibilidade dos bens públicos “impõe seja necessária previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é da essência da transação.”

Nesse ponto, o pensamento da doutrina espanhola enfatiza a necessidade de distinção entre o que chama de licitude da forma (*la licitud de la forma*) e aquilo que denomina de legalidade do conteúdo (*la legalidad del contenido*) das transações tributárias,⁶⁸⁷ destacando que a licitude do emprego da transação pressupõe uma prévia habilitação legal para essa forma de atuação consensuada, como consequência constitucional inescapável da reserva de lei.

Desse modo, deve-se compreender que a transação tributária se encontra albergada nos limites hermenêuticos do art. 150, inciso I, da Constituição do Brasil de 1988,⁶⁸⁸ que proclama a reserva legal para a criação de tributos, assim como, por paralelismo de formas, também para a sua extinção ou mitigação. O texto constitucional não prevê qualquer vedação contrária à utilização da transação em matéria de direito público, demonstrando-se, pelo contrário, permissivo com institutos assemelhados.⁶⁸⁹ Para muito além disso, todo o complexo conjunto de normas constitucionais estruturantes do Estado brasileiro aconselha justamente a consagrar a possibilidade da atuação cidadã e concertada, como uma clara consequência do viés democrático e participativo, orientado à máxima eficiência da administração pública.

No direito tributário brasileiro, o tratamento doutrinário específico sobre a transação revela-se abundante e controverso, amplamente referido como a modalidade de “extinção” do

Efectivamente, la deuda tributaria o los actos que la determinan o liquidan si transados si convierten en la deuda tributaria efectiva a recaudar por la Administración. La realización del interés fiscal se verifica mediante el reglamento transaccional entre la Administración y el contribuyente y su resultado es el único que empeña el deber de contribuir al gasto público.” (ROSEMBUJ, 2000, p. 44).

⁶⁸⁷ A respeito da distinção entre a forma e o conteúdo chega-se à conclusão de que o princípio da legalidade manifesta “la misma intensidad respecto al contenido de los contratos públicos que respecto al de los actos administrativos. Por lo tanto, la vinculación al ordenamiento jurídico de los primeros coincide con la exigida a los actos unilaterales, de manera que desde este punto de vista no existen particularidades que diferencien ambas formas de actuación, que se limitan a ejecutar el Derecho correspondiente a la situación en cuestión. Sin embargo, la propia esencia de las transacciones distingue estos negocios del resto de contratos de Derecho público en cuanto al límite a su contenido. A diferencia de los convenios de contraprestación y demás contratos públicos, que se limitan a aplicar el ordenamiento jurídico a la relación jurídica concreta, la transacción crea una ficción al realizar dicha ejecución, pues se desconocen los hechos que realmente acontecieron o el sentido legal de la cuestión jurídica.” (GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, 1998, p. 145).

⁶⁸⁸ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” (BRASIL, 1988).

⁶⁸⁹ Art. 150. [...]

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, [...] (BRASIL, 1988).

crédito tributário,⁶⁹⁰ em consequência, exatamente, do disciplinamento legal genérico que está endereçado ao instituto jurídico pela legislação complementar tributária,⁶⁹¹ não sendo raro encontrar, entretanto, diversas construções legislativas específicas voltadas ao enfrentamento da questão tributária. Nesse sentido, aliás, cumpre salientar que o tratamento normativo de transação tributária nos Estados, e, sobretudo nos Municípios, está muito mais adiantado e experimentado que no âmbito federal.⁶⁹²

⁶⁹⁰ Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 532) destaca ser curioso que “a extinção da obrigação, quando ocorre a figura transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo. Tão singela meditação já compromete o instituto como forma extintiva de obrigações.”

⁶⁹¹ Dispõe o Código Tributário Nacional:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] III - a transação.”

“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.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.” (BRASIL, 1966).

⁶⁹² No estado de Santa Catarina, há um complexo de legislações sobrepostas a respeito da transação tributária, inclusive contemporâneas ao Código Tributário Nacional. A Lei nº 3.938, de 1966, aborda a transação pelo seu conceito genérico, remetendo cada caso concreto à lei autorizativa. A Lei nº 4.556, de 1970, atribuiu competência exclusiva ao chefe do poder executivo, ou autoridade delegada, para autorizar a transação tributária, quando a continuação do litígio puder resultar prejuízo para a fazenda estadual, ou quando demonstrada, cabalmente, uma impossibilidade da cobrança total ou parcial do crédito. A Lei nº 5.980, de 1981, dispõe que a transação poderá ser celebrada quando obedecidas algumas condições: “I - com redução do montante do crédito tributário: a) quando o contribuinte não possuir bens suficientes para garantir a liquidação judicial do crédito tributário, desde que seja paga importância igual ou superior à da avaliação judicial ou extrajudicial dos bens existentes; b) quando o contribuinte for devedor a outras entidades de direito público interno, por créditos, nos casos em que o prosseguimento da execução implique em perda total ou parcial do crédito do Estado, até o montante dessas perdas; II - mediante assunção do débito por terceiros, que se responsabilizem, judicialmente, pelo seu pagamento integral ou com as reduções previstas no item anterior, quando verificadas as condições nele estabelecidas; III - mediante compensação com saldos credores do imposto sobre circulação de mercadorias, legitimamente acumulados; IV - mediante a entrega, aos órgãos competentes, de mercadorias inerentes à atividade econômica do contribuinte, que se ajustem aos programas oficiais de abastecimento comunitário, construção e recuperação de prédios públicos, de equipamentos nas áreas de saúde, educação e segurança e de bens de consumo popular destinados a segmentos sociais carentes.” A Lei nº 10.789, de 1998, concedeu autorização ao poder executivo para realizar a transação tributária, mediante prévia e expressa autorização conferida, caso a caso, pela Assembleia Legislativa.

No município de Florianópolis, a Lei Complementar nº 56, de 2000, regulamentada pelo Decreto nº 15.090, de 2015, autorizou o chefe do poder executivo a convencionar transação que, mediante concessões mútuas dos transigentes, possa prevenir litígios passíveis de suscitação ou encerrar litígios já suscitados, com a conseqüente extinção de crédito tributário, conforme dispõe o art. 3º: “Na convenção de transação devem ser atendidas as seguintes condições: I - constitui objetivo da convenção prevenir litígios que possam ser suscitados por sujeito passivo de obrigação tributária, ou encerrar litígios já suscitados; II - a transação convencionada deverá ser sempre interpretada restritivamente, assentado que por ela somente se declaram ou se reconhecem direitos relativos ao seu objetivo; III - na hipótese de que a convenção refira direitos contestados em juízo, deverá ser a mesma formalizada por termo próprio lavrado nos respectivos autos, assinado pelos transigentes e homologado pelo Juiz competente; IV - inexistindo litígio em instância judicial, a transação será convencionada em termo próprio, ao qual se conferirá condição e eficácia de escritura particular, lavrado nos autos do

Ainda que se recuse um lugar para a transação no universo do direito tributário,⁶⁹³ trata-se de uma realidade desbravada, com expressão normativa consolidada. Recorrendo a Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 116), articulista do Código Tributário Nacional, o instituto da transação não seria permitido no direito tributário porque “a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, o que significa que a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei, não podendo fazer concessões.” Não obstante, reconhece uma exceção “quando a questão já esteja sendo discutida em juízo”, mostrando-se uma “medida necessária quando se verifique que a Fazenda poderá perder parcialmente o processo, a fim de evitar demora, pagamento de custas, etc.”

Também em posição vanguardista, Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho (2008, p. 46) sustenta que a transação e a arbitragem no campo tributário devem ser excepcionais, rechaçando completamente a ideia de “transação preventiva”, que só poderá ser terminativa do litígio, sendo certo que “a transação exige concessões recíprocas.” (SARAIVA FILHO, 2008, p. 63).⁶⁹⁴ Hugo de Brito Machado (2004a) defende, da mesma forma,⁶⁹⁵ que “não pode haver

correspondente processo, assinado pelos transigentes formalizado por despacho autorizativo do Chefe do Poder Executivo.”

No município de Blumenau, a Lei nº 8.532, de 2017, tratou de modo inovador a respeito da transação tributária, visando, por meio de concessões mútuas, à efetividade e à agilidade da cobrança, à economicidade da operação, à composição de conflitos e à terminação de litígios judiciais, além da extinção dos créditos tributários. A transação poderá ser proposta pelo município ou pelo sujeito passivo, sempre quando atendidos os requisitos legais e regulamentados, a partir de juízos de conveniência e oportunidade, em atendimento ao interesse público. As concessões ao sujeito passivo importarão preferencialmente em descontos percentuais sobre a multa e os juros incidentes sobre os créditos, podendo avançar progressivamente sobre o crédito principal atualizado, de acordo com critérios subjetivos elencados em tabela de pontos aferidos pela Câmara de Transação.

⁶⁹³ Precisamente nessa linha: Carvalho (2009, p. 249). E ainda: “Não posso conceber que se inclua entre as concessões o abrir mão do valor do tributo, pois configuraria hipótese de remissão ou perdão da dívida, bem como a faculdade de compensar créditos, modalidades extintivas que hão de ser diferentes da transação. Do mesmo modo, a dispensa de quantias relativas a sanções, punitivas ou moratórias, cairiam debaixo da anistia, que é instituto igualmente diverso.” (CARVALHO, 2009, p. 248).

⁶⁹⁴ Ricardo Lobo Torres (2011, p. 300-301) ainda remata: “Renúncia ao litígio fiscal sem a correspondente concessão é mera desistência, e, não, transação.” Por vezes, acrescenta que a transação está encoberta por um ato subjacente: “Assim acontece, por exemplo, com o parcelamento da dívida fiscal, com a dação em pagamento, com a remissão parcial. Se a discussão sobre o crédito tributário já se tiver projetado para a esfera judicial, a transação consistirá no reconhecimento pelo sujeito passivo da liquidez e certeza do direito da Fazenda e na renúncia à interposição de recurso e, por parte do sujeito ativo, na concordância em receber o seu crédito parceladamente ou mediante a entrega de bens.”

⁶⁹⁵ Segundo Hugo de Brito Machado (2004a, p. 204): “Tanto como no Direito privado a transação é um acordo, que se caracteriza pela ocorrência de concessões mútuas. Mas no Direito Tributário a transação (a) depende sempre de previsão legal; e (b) não pode ter o objetivo de evitar o litígio, só sendo possível depois da instauração deste. As razões dessa diferença são bastante simples. Se o agente do Estado pudesse transigir sem autorização legal, estaria destruída a própria estrutura jurídica deste. Por outro lado, não sendo a transação forma comum de extinção do crédito tributário, nada justifica sua permissão a não ser nos casos em que efetivamente exista um litígio.”

transação para prevenir litígio.”⁶⁹⁶ Há também quem defenda, como Bernardo Ribeiro de Moraes (1984, p. 624), que a transação apenas pode ser realizada em processos judiciais, tendo em vista que “litígio somente existe em processo contencioso, onde existe formação de juízo para a apreciação da causa.”

Desde a década de 1970, Fabio Fanucchi (1975, p. 339-340) defende a transação no direito tributário brasileiro com base somente em autorização legal, conduzindo à extinção do crédito tributário, ainda que o pagamento não envolva a satisfação total do seu valor.⁶⁹⁷ Adicionalmente, sustenta que a transação pode se revestir de características distintas: *juris tantum*, quando a lei faça depender a sua ocorrência de uma manifestação da autoridade competente, depois de superadas as circunstâncias materiais; ou *juris et de jure*, sempre que a lei outorgue ao sujeito passivo, independentemente de qualquer manifestação da autoridade, objetivando a extinção do crédito tributário. O limite para a utilização da transação tributária, como expõe Silva Martins (2008b), “está na necessidade de existência de lei a permitir que transação se faça para casos concretos”, de modo que apenas a autorização legislativa poderá permitir a atuação consensual pelo executivo, no interesse da administração.⁶⁹⁸

A par de toda a discussão que a transação tributária suscita, a questão fulcral sobre a matéria repousa no *objeto do conflito* (litígio) e nos critérios de concertação perseguidos pelo fisco e os contribuintes, porquanto há uma vagueza no comando legal do Código Tributário Nacional, além de um tratamento não uniforme pelas diversas leis autorizativas. A tradição doutrinária conduz, todavia, para o entendimento de que a transação somente deve prosperar nos casos em que se reconheça uma *efetiva incerteza*⁶⁹⁹ indutora de litígios, ou existência de relação duvidosa (MORAES, 1984, p. 624), quando a própria administração tributária enfrenta

⁶⁹⁶ A efetiva instauração do litígio, conforme Hugo de Brito Machado (2008, p. 116-117), é um imperativo para que seja possível a transação, embora não se exija que este se caracterize pela propositura da ação judicial: “Basta que tenha sido impugnado, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, um auto de infração contra o mesmo lavrado. Ou por outra forma se tenha estabelecido uma pendência, dando lugar à instauração de um procedimento administrativo a ser julgado pelo órgão administrativamente competente.”

⁶⁹⁷ Sobre a transação *juris et de jure*, Fabio Fanucchi (1975, p. 340) cita o Decreto-Lei nº 401, de 1968, pelo qual o contribuinte pode obter uma redução de 50% na multa que lhe seja aplicada em lançamento *ex officio* previsto na legislação do imposto de renda, desde que recolha o débito no prazo legal, sem reclamar ou recorrer do lançamento.

⁶⁹⁸ “É que o instituto da transação traz inequívocos benefícios à administração pública, sobre não inviabilizar o pagador de tributos, sendo o principal deles a imediatez na recuperação de recursos, o que, de outra forma, seria de difícil obtenção, em razão do exercício do direito de defesa pelo contribuinte, na esfera administrativa e judicial.” (MARTINS, 2008b, p. 378).

⁶⁹⁹ “A autoridade só pode celebrá-la, com relativo discricionarismo administrativo na apreciação das condições, conveniências e oportunidade, se a lei lho faculta e dentro dos limites e requisitos por ela fixados. Tratando-se de ato, que exige critério elevado e prudência acurada, o CTN determina que a lei designará qual a autoridade competente para celebrar a transação em cada caso.” (BALEIRO, 2008, p. 904-905).

um impedimento para alcançar o resultado confiável, compatível com o princípio inquisitivo e a verdade material (TORRES, 2008, p. 301).⁷⁰⁰

Desde 2009, tramita projeto de lei no Congresso Nacional que pretende alterar a legislação tributária e tratar da transação tributária, focado sobretudo na resolução do litígio tributário, sem um compromisso maior com a sua prevenção. O Projeto de Lei nº 5.082, de 2009 (BRASIL, 2009b), já em suas disposições iniciais, destaca que a transação, em qualquer das suas modalidades,⁷⁰¹ atentará ao juízo de conveniência e oportunidade, motivadamente voltada ao atendimento do interesse público. Com especial relevância, colhe-se do texto do projeto que a transação não poderá “implicar negociação do montante do tributo devido”, nem “dispor sobre matéria de fato ou de direito sem observar os limites do conflito ou litígio” (art. 7º). Não obstante, prevê em seu § 1º, que “Não constituem negociação do montante dos tributos as reduções que decorram do procedimento de transação, quanto à interpretação de conceitos indeterminados do direito ou à identificação e relevância do fato, aplicáveis ao caso, cujo resultado seja a redução de parte do crédito tributário.” Adicionalmente, a celebração da transação, em todas as modalidades “implicará renúncia pelo sujeito passivo ao direito sobre que se funda a ação ou recurso.” (BRASIL, 2009b, art. 11).

Em análise perfunctória, identifica-se que a proposição está alinhada à perspectiva contemporânea que não desconhece a necessidade de interpretação dos conceitos jurídicos indeterminados, não ignorando a discricionariedade que implica juízos de conveniência e oportunidade na aplicação do direito positivo. É dizer, portanto, que o projeto de lei prega a ruptura com a dogmática que despreza a atividade tributária revestida de certa subjetividade. Essa concepção promove o ingresso remodelado de conceitos do direito estrangeiro para o pensamento tributário nacional, ainda que numa ótica apenas corretiva do conflito, e não preventiva. Potencialmente, trata-se de um debate capaz de alcançar foros mais alvissareiros, ambicionando um avanço nos moldes das *actas con acuerdo* do direito espanhol.

⁷⁰⁰ Ainda sobre a questão: “O que importa é que, ao final, tenha-se um ato administrativo unilateral, constitutivo de um direito de crédito para a Fazenda Pública, nos termos do acordo pactuado, segundo as previsões legais, mas que fica ainda dependente de extinção por parte dos contribuintes, nos termos da lei tributária que regula o procedimento de exigibilidade. Nada que ver com hipóteses de negócios contratuais ou coisas do gênero. Que não se confunda ‘transigir’ com ‘transacionar’, verbos distintos, regimes totalmente diversos.” (TORRES, 2008a, p. 306-307).

⁷⁰¹ “Art. 15. São modalidades de transação para os fins desta Lei:
I - transação em processo judicial;
II - transação em insolvência civil, recuperação judicial e falência;
III - transação por recuperação tributária; e
IV - transação administrativa por adesão.” (BRASIL, 2009b).

Mais recentemente, no ano de 2019, fora editada a Medida Provisória nº 899, que instituiu o modelo de *transação para os créditos tributários federais*,⁷⁰² regulamentada pela Portaria nº 11.956, de 2019, com a previsão de requisitos e condições para que a União e os devedores, ou as partes adversas, possam realizar a *transação resolutiva de litígio*, visando atender o interesse público. De plano, infere-se um propósito normativo com a envergadura tipicamente *corretiva* dos conflitos, não *preventiva*.

Batizada como a “MP do Contribuinte Legal”, a iniciativa do poder executivo contemplou os “créditos tributários” (obrigações já constituídas pelo lançamento tributário), notadamente aqueles não judicializados, a dívida ativa e os tributos federais, além, no que couber, a dívida ativa das autarquias e das fundações públicas federais. As “modalidades de transação” eleitas pela medida provisória foram: 1. Proposta individual ou por adesão na cobrança da dívida ativa; 2. Adesão nos demais casos de contencioso judicial ou administrativo tributário; e 3. Adesão no contencioso administrativo tributário de baixo valor. Em qualquer hipótese, o comando normativo veda a redução do *montante principal* do crédito⁷⁰³.

A publicidade, que resguarda o controle social, é diretriz expressa que o modelo da transação tributária concebe,⁷⁰⁴ contemporizando a zona de subjetividade envolvida com as propostas de transação na verificação dos compromissos assumidos pelo devedor (art. 4º).⁷⁰⁵

⁷⁰² No ano de 2018, por meio da Portaria PGFN nº 742, de 21 de dezembro de 2018, fora disciplinada a celebração do “negócio jurídico processual” (NJP) em sede de execução fiscal, com a finalidade de equacionar os débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS. O ato normativo, que precedeu a MP do Contribuinte Legal, abriu espaço para a negociação entre contribuintes e administração fiscal, impedindo, porém, a redução do montante dos créditos inscritos ou a renúncia às garantias e privilégios do crédito tributário. (BRASIL, 2018a).

⁷⁰³ “Art. 5º [...] § 2º É vedada a transação que envolva:
I - a redução do montante principal do crédito inscrito em dívida ativa da União;
II - as multas previstas no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no § 6º do art. 80 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, e as de natureza penal; e
III - os créditos:
a) do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional;
b) do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS; e
c) não inscritos em dívida ativa da União.” (BRASIL, 2019a).

⁷⁰⁴ “Art. 1º [...] § 2º Para fins de aplicação e regulamentação desta Medida Provisória, serão observados, dentre 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.” (BRASIL, 2019a).

⁷⁰⁵ “Art. 18. Para os fins do disposto nesta Portaria, serão observados, isolada ou cumulativamente, os seguintes parâmetros para aceitação da transação individual ou por adesão:
I - o tempo em cobrança;
II - a suficiência e liquidez das garantias associadas aos débitos inscritos;
III - a existência de parcelamentos ativos;
IV - a perspectiva de êxito das estratégias administrativas e judiciais de cobrança;
V - o custo da cobrança judicial;

Em sua gênese, a transação fiscal estabeleceu margem de disposição sobre: 1. Concessão de descontos em créditos tributários que, a exclusivo critério da autoridade pública, sejam classificados como *irrecuperáveis* ou de *difícil recuperação*, desde que inexistam indícios de esvaziamento patrimonial fraudulento; 2. Prazos e formas de quitação, incluindo diferimento e moratória; e 3. Oferecimento, substituição ou alienação de garantias e de constringências. Outra peculiaridade da medida provisória preconiza que a aceitação da transação tributária pelo devedor constitui *confissão irrevogável e irretroatável* dos créditos por ela abrangidos.

Em sede de cognição sumária, haja vista a jovialidade normativa, percebe-se que a transação fiscal recém-inaugurada ainda não promoveu o avanço esperado, no sentido de assegurar uma participação mais efetiva dos sujeitos passivos na atividade tributária, que permaneceram alijados da tarefa de “concretização dialogada” da lei de incidência fiscal, precisamente nas fronteiras da incerteza e discricionariedade.

Sem negligenciar o avanço obtido com a Medida Provisória nº 899, de 2019, a *transação por adesão*, notadamente, deixa entrever uma possibilidade muito próxima dos programas de parcelamento fiscal, haja vista a ausência de participação concreta do sujeito passivo na formatação do “acordo”. Reside no campo das *transações fiscais individuais*,⁷⁰⁶ portanto, o verdadeiro recinto da consensualidade, muito embora ainda entrincheirada por barreiras bastante restritas e impeditivas da efetiva concertação.

Nesse passo, a transação tributária representa uma alternativa à tomada de decisão unilateral pela administração tributária no âmbito do procedimento fiscal, envolvendo a “aplicação concertada da norma tributária no procedimento ou no seu resultado final”, com o predicado de influenciar positivamente na litigiosidade judicializada “porquanto um dos seus efeitos consiste precisamente na renúncia à impugnação judicial, desde que o imposto seja pago ou se encontre assegurado com a prestação de garantia.” (DOMINGOS; PISCITELLI, 2018, p. 225-226). A legitimidade da transação tributária debruça precisamente na inegável insegurança jurídica dimanada da incerteza intrínseca à compreensão dos fatos jurídicos e à aplicação do direito, impondo um debate inovador sobre as técnicas alternativas de solução de conflitos.

VI - o histórico de parcelamentos dos débitos inscritos;

VII - o tempo de suspensão de exigibilidade por decisão judicial;

VIII - a situação econômica e a capacidade de pagamento do sujeito passivo.” (BRASIL, 2019b).

⁷⁰⁶ “Art. 4º São modalidades de transação na cobrança da dívida ativa da União:

I - transação por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

II - transação individual proposta pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional;

III - transação individual proposta pelo devedor inscrito em dívida ativa da União.

§ 1º A transação com devedores cujo valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa da União seja igual ou inferior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais) será realizada exclusivamente por adesão à proposta da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, sendo autorizado, nesses casos, o não conhecimento de propostas individuais.” (BRASIL, 2019b).

As linhas demarcatórias da transação tributária não resultam maculadas, portanto, pelos tradicionais questionamentos invocados para conter o seu progresso, como a legalidade, a isonomia ou a indisponibilidade, pois o modelo transacional não pretende atuar à margem do direito. Contrariamente, é na imprecisão semântica do conteúdo normativo, que é uma realidade inescandível a atordoar a aplicação do direito, típica da técnica dos conceitos indeterminados (revestida de vagueza, incerteza, insegurança, ambiguidade, dúvida), que devem ser buscadas as respostas junto às técnicas modernas, atribuindo ao contribuinte-cidadão, participativo, um papel de relevo na composição de conflitos emergentes das relações sociais.

A transação tributária apresenta uma vantagem evidente, repercutida na ideia de imutabilidade do ato jurídico, diante da impossibilidade, a rigor, de revisão do conteúdo meritório do ajuste concertado, conferindo maior segurança, confiança, previsibilidade, certeza nas relações entre os contribuintes e a administração tributária, com um impacto provável nas vias heterocompositivas destinadas à resolução dos conflitos fiscais.

5.5.2.3 *Mediação tributária: por que sim, por que não?*

A busca pela mediação é uma diretriz absolutamente recente no direito brasileiro positivo, malgrado ressoe uma reivindicação doutrinária relativamente antiga, fazendo parecer até uma certa ousadia cogitá-la na seara tributária. Só recentemente a Lei Geral da Mediação ganhou contornos institucionais,⁷⁰⁷ repercutindo tendências internacionais, mas o regime legal da mediação, é interessante observar, já surgiu com as suas portas abertas para a solução consensualizada de conflitos envolvendo os órgãos da administração pública.⁷⁰⁸

Uma das peculiaridades que distinguem a mediação das outras vias de resolução alternativa de conflitos é a voluntariedade, ficando as partes desobrigadas de aderir ou de permanecer envolvidas no procedimento de composição, que pode ser renunciado a qualquer tempo. Por si só, trata-se de um atributo que confere grande utilidade ao instituto, pois não é excludente de opções sucessivas e eventualmente melhores.

⁷⁰⁷ Lembre-se que a Lei nº 13.140, de 2015, incluiu o art. 14-A no Decreto nº 70.235, de 1972, equiparando a composição judicial à reclamação para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

⁷⁰⁸ A mediação em direito público (public law) não é um conceito recente, contando com referências na doutrina estrangeira há algum tempo: “Much law is now made, not by legislatures or courts, but by administrative agencies such as the Environment Protection Agency and the Federal Trade Commission. Negotiated rulemaking (‘reg-neg’) is a form of transactional mediation among the parties likely to be affected by a regulation on a particular issue. Instead of transactional mediation to form a private contract, the deal formed by the parties in reg-neg is a government regulation. Accordingly, the mediation sessions are open to the public. Reg-neg is encouraged by federal and state statutes, and many agencies use it.” (WARE, 2007, p. 432).

A mediação, assim como a conciliação, busca filtrar as disputas levadas ao poder judiciário, diferentemente da arbitragem, que representa uma alternativa *substitutiva* da justiça convencional. O procedimento de mediação, ao mesmo tempo, não é invasivo, permitindo ao facilitador (mediador) que colabore com os interessados, sem um poder decisório, dirigindo os conflitos para o alcance de uma solução pelos próprios envolvidos.

A doutrina estrangeira já se encarregou de apresentar alguns estudos psicológicos sobre os conflitos, demonstrando que as tomadas de decisão em condições de conflituosidade são falhas e irracionais. Nesse sentido, Carroll e Mackie (2000, p. 11-26) apontam que a mediação tem vocação para obter diversos benefícios, como potencializar a reputação não conflituosa dos envolvidos em questões, economizar os custos com as soluções de litígios variados, concentrar as cargas de negociação no foco dos problemas, buscar a objetividade na composição dos conflitos, proporcionar a aproximação holística da controvérsia, manter a neutralidade necessária, encontrar socorro no aparato de ferramentas auxiliares, além de atuar com energia, paciência e persistência.

A mediação, ao lado da conciliação, foi erigida ao patamar de instrumento efetivo de pacificação social, de solução e prevenção de litígios, reconhecida no âmbito do Conselho Nacional de Justiça, de acordo com a Resolução nº 125, de 2010, como uma ferramenta que tem reduzido a excessiva judicialização dos interesses em conflito, a quantidade de recursos e de execução de sentenças. Mais que isso, a mediação é indicada nos casos de demandas que envolvam matérias sedimentadas pela jurisprudência.⁷⁰⁹

Daí já decorre que a mediação, inclusive em matéria fiscal, não deve ser encarada como um canal de composição de conflitos para todo e qualquer tipo de demanda, ganhando relevância potencializada em situações específicas, assim qualificadas pela legislação. O emprego da mediação tributária, ainda timidamente, vem sendo objeto de defesa pela doutrina brasileira, como propõem Andrea Mascitto e Priscila Faricelli Mendonça (2019, p. 81), diante da relevante parcela de execuções fiscais com valores baixos ou ínfimos, como apontam os números divulgados pela Procuradoria da Fazenda Nacional, evidenciando que 0,32% dos litigantes em conflitos fiscais concentram os créditos tributários federais correspondentes a 64,53% do total do estoque acumulado da dívida ativa. Nessa perspectiva, considerando que essa realidade certamente resultará refletida em execuções fiscais pendentes de julgamento, sustentam que “é lícito supor que parte considerável das demandas de execução poderiam ser

⁷⁰⁹ Dispõe a Resolução nº 125, de 2010, com a redação da Emenda nº 02, de 2016:

“Art. 6º Para desenvolvimento dessa rede, caberá ao CNJ: [...] VIII – atuar junto aos entes públicos de modo a estimular a conciliação, em especial nas demandas que envolvam matérias sedimentadas pela jurisprudência”.

solucionadas de forma distinta da judicial após um diagnóstico feito a partir da qualidade do crédito fiscal e capacidade financeira do contribuinte.”

Em sentido convergente, sob o ponto de vista do princípio da praticabilidade,⁷¹⁰ condutor de um pragmatismo tributário pela lógica da “construção ética do homem”, Daniel Giotti de Paula e Débora Giotti de Paula (2019, p. 180) também defendem a ideia de uso da mediação em matéria tributária, destacando, não obstante, a adoção de cautelas a fim de assegurar a isonomia dos contribuintes perante a administração tributária, além de sublinhar a publicidade e a transparência como princípios essenciais.

Naturalmente, eventual proposta de mediação tributária teria que merecer um estatuto regulamentador, garantindo o primado da legalidade e um tratamento isonômico entre os sujeitos passivos em condição de equivalência, de maneira que a resolução consensual que implicasse benefício a determinado contribuinte pudesse também, e igualmente, aproveitar a todos aqueles que se enquadrassem em uma situação jurídica análoga. Sem embargo, as portas da via negocial no âmbito da administração pública foram inequivocamente abertas com a Lei nº 13.105, de 2015,⁷¹¹ e a Lei nº 13.140, de 2015.⁷¹²

No âmbito do direito comparado, as linhas demarcatórias da mediação em matéria tributária ainda encontram alguma hesitação, malgrado relacionadas, geralmente, àqueles espaços de insegurança e vagueza da lei tributária, funcionando como uma “peneira” para as vias de heterocomposição de disputas tributárias com valores reduzidos.⁷¹³ Esse já representa

⁷¹⁰ A ideia de praticabilidade é retratada por Regina Helena Costa (2009, p. 69-70) como “qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável”, sendo importante para a viabilização da vontade estatal: “A progressiva complexidade das relações sociais e, assim também, das relações jurídicas, remete o legislador à busca pela paulatina simplificação de modelos, diminuição de variáveis e padronização de procedimentos a serem observados pelos contribuintes, bem como o incremento das obrigações acessórias.” A praticabilidade ou praticidade tributária pode ser, portanto, assim definida: “as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.”

⁷¹¹ “Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como: I - dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta”.

⁷¹² “Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I - dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; II - avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta”.

⁷¹³ Não é demais destacar que o ordenamento jurídico brasileiro despreza débitos de montante significativo com a administração tributária, nos termos da Portaria nº 75, de 2012, do Ministério da Fazenda: “Art. 1º Determinar: I - a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a

um pano de fundo interessante para fomentar o debate no ordenamento brasileiro, superando, minimamente, a barreira da admissibilidade da mediação em matéria tributária.

5.5.2.4 Conciliação tributária: sempre um bom caminho...

A conciliação aproxima-se da mediação⁷¹⁴ num certo alcance, representando, ambas, ferramentas de auto composição de disputas. Ao mesmo tempo, distinguem-se na medida em que o facilitador da composição, na conciliação, exerce um papel mais ativo e incisivo, propondo soluções para evitar ou promover o desfecho do litígio, enquanto na mediação, por outro lado, atua de modo mais passivo, buscando integrar as partes a fim de que elas próprias encontrem a resposta mais adequada ao conflito.

Tratar de conciliação no âmbito do processo tributário significa enfrentar as questões do processo comum,⁷¹⁵ haja vista que inexistente, na disciplina do direito tributário adjetivo, um regramento específico. Nesse contexto, a conciliação não pode ser encarada como um instrumento estranho ao universo do direito público, pois a disciplina dos juizados especiais federais, por exemplo, instituiu textualmente a audiência de conciliação no procedimento simplificado, reforçando a possibilidade de composição amigável naqueles litígios em que há o envolvimento da pessoa jurídica de direito público.

Não há razão, aparentemente, para afastar a conciliação dos litígios envolvendo questões tributárias, notadamente nos casos em que ausente uma objetividade típica e indubitável, mesmo em causas que extrapolem as fronteiras quantitativas dos tribunais de pequenas causas. Inexistente lógica, teoricamente analisando, salvo por escolhas político-ideológicas, para admitir a conciliação em litígios com valores reduzidos, mas não em controvérsias envolvendo créditos de maior montante. Talvez o enfoque do procedimento conciliatório deva ser direcionado à informalidade inversamente proporcional ao *quantum*, assegurada a mais ampla transparência e publicidade dos ajustes.

A doutrina comparada exalta a viabilidade da conciliação no âmbito do processo administrativo, identificando alguma margem aberta à consensualidade, precisamente nas

Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais); e II - o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).” (BRASIL, 2012).

⁷¹⁴ A mediação e a conciliação no âmbito da administração pública restaram conjunta e expressamente estimuladas pelo disciplinamento da Lei nº 13.105, de 2015, e da Lei nº 13.140, de 2015.

⁷¹⁵ Nesse sentido, não é demais lembrar que o Código de Processo Civil tratou de enunciar solenemente um sistema ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição Federal (art. 1º), promovendo, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos (art. 3º, § 2º).

fronteiras da discricionariedade: “(...) la terminación convencional tendría que ser analizada desde aquella perspectiva em que existe mérito para iniciar un procedimiento administrativo sancionador y fundados motivos para imponer una sanción ante la evidencia de responsabilidad administrativa.” Em suma, “En escenarios como este tiene sentido llegar a un acuerdo con el administrado infractor.”⁷¹⁶ (CÁMARA LÓPEZ, 2018, p. 142). Deve-se compreender, dessa forma, que, inexistindo o discricionarismo ou a indeterminação conceitual na morfologia da norma jurídico-tributária, a conciliação perde uma parcela do seu espaço, ficando limitada estritamente aos critérios definidos em lei específica.

No direito brasileiro, a conciliação consolidou-se como etapa integrada ao processo judicial, mesmo que se revele também uma prática extrajudicial.⁷¹⁷ Nesse cenário de emprego tradicional, tem um potencial extraordinário para colaborar no descongestionamento do poder judiciário, afogado em executivos fiscais incobráveis.

Não existe uma relevância efetiva, em se tratando de litígios tributários, de perquirir se o conflito é circunstancial ou potencialmente perene na relação fisco-contribuinte. O litígio fiscal expõe uma controvérsia estritamente pecuniária, de índole rigorosamente econômica, desimportando ou inexistindo outras implicações diferentes. Dessa maneira, na esteira da experiência comparada, a mediação tributária apresenta uma virtude melhor como um filtro pré-processual, enquanto a conciliação tributária, por outro lado, como uma válvula para a descompressão dos litígios judicializados.

Desse modo, podem ser aproveitadas em matéria de discussão tributária as diversas disposições a respeito da conciliação contempladas pelo subsistema do direito processual comum, destacando-se, como já se consignou, que a conciliação não se confunde com a transação, muito embora possa tê-la como o seu conteúdo, em procedimentos capazes de prestigiar a impessoalidade, a moralidade e a segurança. O instituto jurídico da *conciliazione giudiziale*, do direito italiano, pode bem representar um ponto de partida para a discussão do tema no direito tributário brasileiro.

⁷¹⁶ “[...] a terminación convencional teria que ser analizada a partir da perspectiva de que há razão para iniciar un procedimiento administrativo sancionador e fundados motivos para impor uma sanção diante da evidencia de responsabilidad administrativa.” “Em cenários como esse, faz sentido chegar a um acordo com o administrado infractor.” (Tradução nossa)

⁷¹⁷ Mais uma vez, lembre-se que a Lei nº 13.140, de 2015, incluiu o art. 14-A no Decreto nº 70.235, de 1972, equiparando a composição judicial à reclamação para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário: “Art. 14-A. No caso de determinação e exigência de créditos tributários da União cujo sujeito passivo seja órgão ou entidade de direito público da administração pública federal, a submissão do litígio à composição extrajudicial pela Advocacia-Geral da União é considerada reclamação, para fins do disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional.”

5.6 FORTALECIMENTO DAS GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CIDADÃO COMO PRESSUPOSTO PARA O SUCESSO DE QUALQUER SISTEMA DE JUSTIÇA

Diferentemente daquilo que acontece no âmbito do processo penal brasileiro, cuja evolução dos lindes regulatórios foi suficientemente capaz de edificar uma disciplina com virtudes garantistas, ainda não se conquistou status equivalente no processo tributário contra a sanha arrecadatória do Estado fiscal insaciável.

Um aparelho jurídico tributário alicerçado em princípios estruturantes, conforme postula o promissário modelo da Constituição Federal do Brasil de 1988, inclina-se a atingir um nível maior de implementação e aceitação, na medida em que reverbera um sistema potencialmente mais legítimo. Ainda que não transforme a atividade ablativa do patrimônio privado pelo Estado em algo agradável, os sistemas racionais tendem a enfrentar uma menor resistência que um sistema casuístico e desnudado de valores.

Ainda nos dias de hoje, notadamente em matéria de exação tributária, legitima-se o discurso de um Estado investido em garantias celestiais, superiores e desproporcionais em relação aos direitos do contribuinte, capazes de justificar uma violência imoderada contra o devedor tributário, em graus que não encontram paralelos noutros ramos do Direito. É particularmente evidente no campo do direito tributário, conforme enfatiza Diogo Leite de Campos (2006, p. 53), um “desamor de muitos governantes pelo povo que governam e do qual dependem”, sendo que os sistemas de justiça fiscal ainda flertam com o modelo de fiscalidade do século XIX, limitadamente voltado à redistribuição de riquezas, com foco na promoção de um falso e inalcançável nivelamento social.

O triunfo dos sistemas tributários perpassa pela necessidade de humanização da atividade taxativa, com a superação da imposição pela conscientização dos contribuintes a respeito do seu dever moral de colaborar com a satisfação das necessidades coletivas. Os tempos atuais revelam que são necessárias não somente novas instituições, mas também uma *nova moral*, a partir da criação de novos compromissos em uma dimensão mais alargada.

A transformação do mundo globalizado impõe a mutação ética das relações sociais, que, na atmosfera da fiscalidade, propõe colocar o ser humano no centro da relação tributária. Esse paradigma robustece as garantias fundamentais, como propõe Canotilho (2003, p. 396), na qualidade de direitos com caráter instrumental de proteção dos direitos clássicos, isto é, o direito do cidadão de exigir do poder público a proteção do seu patrimônio jurídico individual, sem prejuízo do reconhecimento dos meios processuais adequados a essa finalidade.

6 CONCLUSÃO

A exegese do pensamento jurídico é um processo em permanente, ininterrupta e inacabada construção. Aquilo que hoje é uma realidade, ontem já foi quimera. Rudolf von Jhering (1963, p. 292) dissera: “o direito perfeito e universal em todos os tempos é como a pedra philosophal; a que os alemães chamam a pedra dos sábios (*Stein der Weisen*), mas que só os loucos se ocupam em procurar.” Em suma, portanto, não existe um direito impecável porque não há uma sociedade homogênea, perfeita e infalível.

Ao longo dos últimos tempos, a filosofia jurídica sofreu mutações sensíveis,⁷¹⁸ conduzindo o trilhar da humanidade a partir de vivência e da experiência. A proposição do modelo multiportas defende uma ruptura com os paradigmas tradicionais da atividade de jurisdição, concentrada com exclusividade na figura do Estado, postulando um conceito de justiça plural em que o cidadão assume um papel destacado.

Essa perspectiva assume que os valores constitucionalizados, oriundos de conquistas históricas dos indivíduos, são passíveis de sistematização em modelos de pacificação não exclusivos, nem tampouco excludentes, assegurando-se respostas mais adequadas para o enfrentamento de disputas e para a composição de conflitos sociais, inclusive no âmbito do direito tributário. O modelo multiportas não renega a função do Estado, mas também não a venera,⁷¹⁹ reconhecendo que os cidadãos devem ser investidos de responsabilidade democrática para atuarem de modo colaborativo na formação da vontade pública.

A proposta multiportas concebe um modelo em que o poder judiciário é capaz de estabelecer um diálogo com os mecanismos complementares da justiça tributária plural, *não necessariamente estatais*, prévios e resolutivos, credenciados a proporcionar decisões mais efetivas para as controvérsias tributárias, a partir de seus princípios garantidores: devido processo legal, contraditório e ampla defesa, imparcialidade e independência do magistrado, duração razoável do processo, especialização e adequação da decisão, capilarização do acesso

⁷¹⁸ Alfredo Augusto Becker (1999, p. 97) disse, com peculiar propriedade, que “a filosofia do mundo que predomina em determinado Estado, com o curso do tempo, deixa de ser a predominante e cede lugar a uma outra filosofia, a qual passa a ser predominante.”

⁷¹⁹ Diogo Leite de Campos (2013, p. 109-110) percebe que: “o Direito fiscal, os impostos, continuam a não ser vistos como Direito, mas como ‘torto’; continuam a ser rejeitados, em termos de rejeição generalizada dos impostos pela sociedade”, delineando uma proposta de “contratualização dos impostos” ou regresso à auto-tributação. “Tem de se promover a criação dos impostos participada pela sociedade civil, em termos de real “auto-tributação.” Depois, uma obrigação tributária moldada nos termos da obrigação civil, integrando o procedimento tributário de lançamento e liquidação compartilhado pelo contribuinte. Finalmente, a divulgação da arbitragem como meio de resolver os conflitos com a Administração, reflexo de uma sociedade civil autônoma que não aceita ser forçada a se submeter aos juízos/juízes do Estado.”

à justiça, segurança jurídica, impessoalidade e isonomia, razoabilidade, ampla publicidade e transparência, participação democrática e senso de pertencimento, economicidade, boa-fé e confiança, cooperação e flexibilidade.

Não se trata de uma proposta disruptiva de privatização da jurisdição tradicional (GRINOVER, 2016, p. 70), muito embora a ideia não padeça inviabilizada ou excluída, mas, sim, de uma proposição que insere a estrutura do judiciário num contexto multijurisdicional, sem que se lhe atribua qualquer designação de preeminência ou superioridade, porquanto o modelo multiportas fiscal reconhece uma idêntica dignidade jurídica e moral para todos os mecanismos de solução de conflitos, preventivos ou repressivos. Justiça privada? Quem sabe um dia. Por ora, pacificação é a palavra de ordem.

O estudo proposto partiu do entendimento de que as atribuições da administração pública e a forma de relacionamento com os contribuintes têm vivenciado transformações profundas nos últimos anos. A administração pública consagrada apenas como um aparato burocrático do Estado impositivo e unilateral cedeu espaço a uma atividade mais atenta aos cidadãos e aos seus direitos, refundando a atuação democrática e aberta à participação dos contribuintes. Ou seja, não é mais suficiente que a administração desempenhe um papel limitado somente a controlar e penalizar os contribuintes, desprezados à mera categoria de obrigados ao cumprimento das imposições fiscais. Propõe-se que a administração tributária deva compreender uma entidade com aptidão e compromisso de promover a otimização do sistema tributário, deixando de ser um agente estritamente arrecadador para atuar como ente gestor da arrecadação, com uma atribuição colaborativa do cidadão.

A temática investigada surgiu da inquietação fomentada pelo sistema de justiça brasileiro, notadamente no campo fiscal, diante das fragilidades escancaradas pelo modelo monista e soberbo de pacificação social: moroso, oneroso, autoritário, impositivo, generalista, não especializado. Paralelamente, o desenvolvimento do assunto norteou-se dentro de uma perspectiva cidadã e participativa, a partir da releitura e da ressignificação de princípios e institutos do direito tributário e processual tributário, em sintonia com os pressupostos do Estado democrático de direito, com aportes do direito comparado europeu. Para tanto, a abordagem do tema adotou uma linha estritamente teórica, balizada na admissibilidade de caminhos paralelos ao processo tributário ordinário, administrativo e judicial, identificando alternativas viáveis à gestão dos conflitos entre os contribuintes e a administração pública, prévia ou posteriormente à instalação efetiva da controvérsia.

Buscou-se inserir a proposição do modelo multiportas tributário numa conjuntura histórica e filosófica de formação do conhecimento jurídico tributário, a fim de suscitar a

compreensão plena das bases ideológicas da tributação e contribuir para a reformulação do ambiente que oferece sustentação às vias diversas da jurisdição tradicional do Estado para confrontar a litigiosidade tributária.

Considerou-se como pressuposto essencial da pesquisa a compatibilidade entre o ordenamento jurídico brasileiro e os modelos de direito fiscal de Portugal, Espanha e Itália, sendo que este elo, precisamente, foi capaz balizar o delineamento de um modelo multiportas para o sistema de justiça do Brasil. A questão de pesquisa, nesse sentido, tratou de mostrar como os mecanismos adequados de solução de conflitos adotados com sucesso em países europeus, como a arbitragem tributária, em Portugal, as *actas con acuerdo*, na Espanha, e o *l'accertamento con adesione* e a *conciliazione guidiziale*, na Itália, poderiam oferecer experiências ao modelo multiportas de direito tributário brasileiro.

O objetivo central do estudo foi perseguido no sentido de apresentar um modelo multiportas no direito fiscal brasileiro, reconhecendo que o atual sistema constitucional e infraconstitucional da ordem jurídica nacional admite a implementação de uma plataforma multijurisdicional, identificada com as experiências no direito comparado. Em termos específicos, a pesquisa promoveu uma releitura do sistema de justiça tributária, a partir da ressignificação do interesse público e da afirmação do pressuposto democrático do Estado constitucional de direito; sequencialmente, descreveu os contornos evolutivos do conceito multiportas no direito brasileiro, a partir do reconhecimento do princípio constitucional da tutela jurisdicional efetiva, que legitimou a transição paradigmática da autoridade para o consenso; investigou experiências no direito comparado europeu capazes de enaltecer o discurso do modelo multiportas no direito brasileiro, a partir do enfrentamento de entraves tradicionais que dificultaram o avanço da proposta no campo do direito público; propôs a viabilidade teórica do modelo multiportas no direito tributário brasileiro, confirmando a sua compatibilidade com os pressupostos da ordem jurídica.

Para o delineamento metodológico, visto ser ainda recente o estudo da matéria, a pesquisa foi qualitativa e o método comparado. A pesquisa recorreu a uma farta doutrina, de estatura nacional e estrangeira, evidenciando um panorama evolutivo no pensamento jurídico tributário brasileiro, além das imbricações com o direito internacional. A construção teórica socorreu-se de contribuições dos principais tributaristas que encetaram o direito tributário brasileiro, cujo legado enobrece o debate apresentado na tese. Como resultado, a investigação trouxe considerações para a progressão especulativa da temática a respeito dos métodos adequados de solução de conflitos em matéria tributária, a partir da perspectiva sistematizada do modelo plural ou multiportas.

Por certo, o percurso dos métodos adequados de resolução de conflitos tributários encontra-se ainda muito distante de um desfecho sossegado. Existem diversas propostas possíveis, e não excludentes, *lege ferenda*, passíveis de assunção pelas políticas estatais oportunamente implementadas. De toda a maneira, o pontapé para as mudanças já encontra fundamentos bem sólidos e vem impulsionando a implementação de propostas similares em sistemas nacionais equivalentes.

Dessa investigação, resultou a obtenção, sinteticamente, de algumas conclusões:

1. A ideia de bem comum permeou as filosofias e políticas que justificaram historicamente a imposição tributária. De uma concepção de mal necessário, atrelada ao *jus imperium* romano, o tributo passou a integrar um componente da organização social.

2. A gênese do direito tributário autônomo encontrou as suas origens no pensamento italiano do início do século XX, descolando-se dos direitos administrativo e financeiro, sem desvanecer, contudo, o seu caráter impositivo e a sua vocação autoritária. É no paradigma do Estado constitucional de direito, concebido no pós-Segunda Guerra e fortalecido nas proximidades do século XXI, que se afirmou a perspectiva participativa e democrática, capaz de confrontar a postura de supremacia irrestrita da administração sobre os contribuintes.

3. O pensamento tributário da atualidade consagrou uma dogmática sustentada num tripé conceitual, ilustrado pela teoria de três expoentes do direito tributário: direitos fundamentais (Vitor Faveiro), dever fundamental (José Casalta Nabais) e processo tributário equitativo (Ricardo Lobo Torres).

4. A transição do Século XXI consolidou uma dimensão humana do direito, alicerçada na dignidade da pessoa. Essa perspectiva atingiu também o direito tributário, conduzindo à ressignificação de princípios e instituições tradicionais do pensamento jurídico. A releitura do princípio da supremacia dos interesses públicos sobre os interesses privados dimanou da democratização da administração pública, reconhecendo aos cidadãos uma atuação mais ativa na atividade pública e um papel decisório na prevenção e composição dos conflitos emergentes das suas relações intersubjetivas.

5. A personalização do direito, que proclama uma superação da concepção puramente técnica, encontrou ressonância no âmbito tributário, com o reconhecimento de que a tributação não constitui um fim em si mesma, existindo em razão da sociedade e em seu benefício.

6. A processualidade tributária recebeu novos contornos no paradigma do Estado democrático, afastando pressupostos autoritários e remissivos à dogmática impositiva. A complexidade das relações sociais promoveu um estreitamento dos laços entre o direito público e o direito privado, oferecendo um solo de cultivo para os mecanismos adequados de resolução

justa dos conflitos tributários. O mero dever de colaboração do cidadão transformou-se em direito de participação.

7. O modelo de justiça fiscal do Estado constitucional de direito reconhece o contribuinte como cidadão.

8. O princípio da tutela jurisdicional efetiva, implícito na ordem constitucional brasileira, consolidou as bases de sustentação do tribunal multiportas, inaugurando políticas públicas que estimulam os métodos de solução consensual de conflitos.

9. Os conflitos são manifestações sociais comuns e frequentes, apenas traduzindo uma das modalidades possíveis de relacionamento humano. A complexidade crescente das relações sociais, potencializadas pelo fenômeno globalizante, desencadeou desenvolvimento a avanço civilizatório, mas também expôs a integração de sujeitos com percepções aparentemente inconciliáveis. Também no universo tributante impactou o incremento da litigiosidade.

10. O poder judiciário vive uma crise grave e aparentemente insuperável de legitimidade, potencializada no campo tributário, conduzindo ao questionamento da solução estatal exclusiva para a solução de litígios.

11. O direito brasileiro consolidou a cultura da sentença a partir da compreensão restritiva do princípio da inafastabilidade do poder judiciário.

12. A consensualidade representou, historicamente, um objeto de repugnância do direito tributário. O paradigma do Estado constitucional e democrático, no entanto, rompeu com o pensamento autoritário e meramente impositivo da norma tributária, acenando com um arcabouço valorativo legitimador da consensualidade e da participação dos contribuintes na atividade tributária.

13. A ressignificação do princípio da inafastabilidade do poder judiciário como tutela jurisdicional efetiva consagra o primado da pacificação social, elevando a percepção de que prevenir o litígio é tão importante quanto resolvê-lo.

14. O *Multi-Door Courthouse* nasceu no direito norte-americano a partir das investigações sobre “alternative dispute resolution”. Ao longo do tempo, recebeu tratamento e contornos variados ao redor do mundo.

15. No Brasil, os métodos adequados e consensuais de solução de conflitos são uma realidade recém-inaugurada. Arbitragem, transação, mediação e conciliação são institutos jurídicos amplamente consagrados no direito brasileiro, reivindicando algum espaço no âmbito do direito público.

16. A processualidade tributária encontrou espaço legitimador dos métodos adequados de solução de conflitos, superando os obstáculos tradicionalmente impostos pela dogmática fiscalista, em razão da natureza *ex lege* da obrigação fiscal.

17. O princípio da legalidade não constitui uma barreira à implementação dos mecanismos adequados de solução de conflitos tributários, pois é o próprio comando normativo que autoriza a adoção de caminhos alheios à justiça tradicional do Estado. Noutras palavras, é a lei que legitima uma atuação concertada no processo de aplicação da norma de incidência tributária. Paralelamente, remanesce um reduto aberto à consensualidade diante de conceitos jurídicos indeterminados e discricionariedade acoplados à norma jurídica.

18. O princípio da indisponibilidade não se revela empecilho ao tribunal multiportas tributário porque a disponibilidade do tributo é somente vedada *a priori*, inexistindo impedimento para que a lei ordinária expressamente renuncie parcelas do crédito, ou mesmo a sua integralidade, como o faz em situações de isenções, parcelamentos, remissões e anistias.

19. O princípio da igualdade não representa óbice à justiça alternativa concertada, pois as técnicas consensuais, em vez de promoverem a vulneração perversa do ordenamento jurídico, atuam na promoção de um modelo tributário mais equitativo. A igualdade somente veda que ajustes no campo da tributação sejam realizados só com alguns contribuintes, em detrimento de outros que perfilhem as mesmas exigências preestabelecidas na legislação.

20. No direito espanhol, as *actas con acuerdo* revelam uma ferramenta de consensualidade entre o contribuinte e a administração tributária, aludindo um procedimento que envolve a aplicação de normas jurídicas revestidas de incerteza (*incertidumbre*). Nesses redutos, os sujeitos da relação tributária podem encetar um acordo, visando dissipar as subjetividades indutoras de litigiosidade.

21. No direito italiano, o *l'accertamento con adesione* e a *conciliazione guidiziale* exprimem o abandono de padrões autoritários na atuação administrativa. O primeiro concebe uma técnica de resolução pré-contenciosa para evitar disputas a respeito do crédito tributário. A segunda corresponde ao instrumento de negociação no curso do processo tributário.

22. No direito português, a arbitragem tributária desencadeou um regime jurídico relativamente sofisticado, institucionalizando uma via alternativa de resolução jurisdicional de conflitos fiscais, substitutiva do processo (da impugnação) no âmbito judicial, mediante manifestação do sujeito passivo (direito potestativo).

23. A mediação tributária, de modo ainda incipiente no direito comparado, tem buscado um espaço de legitimidade, carecendo, contudo, de um conceito mais elaborado.

24. O Estado constitucional consagrou o pressuposto democrático, consolidando a ideia de que todo indivíduo que possa ser abrangido por uma decisão pública deve ter o direito de participar do processo decisório. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 materializa o reconhecimento do cidadão, com um papel de centralidade na atividade tributária. Na atualidade, o pensamento jurídico tem caminhado em direção ao diálogo para a formação do direito público, descortinando uma abertura ao debate das técnicas de consensualidade em matéria de direito tributário.

25. O modelo de justiça fiscal no Brasil concentra-se fortemente na estrutura do processo contencioso, que habita dois mundos: administração pública e poder judiciário.

26. Diferentemente da experiência comparada, o ordenamento jurídico brasileiro não contempla um direito processual tributário organizado, incumbido à doutrina do papel definidor, conformador e integrativo dos princípios adjetivos da tributação. Há, não obstante, ferramentas voltadas à prevenção de conflitos, como a denúncia espontânea, a compensação, o parcelamento, a anistia e a consignação em pagamento.

27. Embora não haja uma causa principal que responda pela litigiosidade tributária brasileira, existe um passivo tributário acumulado que justifica a adoção das técnicas consensuais, com potencialidade para representar um importante salto qualitativo e quantitativo no debate da dívida ativa.

28. A simplificação do sistema tributário é um caminho controverso, adstrito à perspectiva política implementada. Não se pode pretender um sistema tributário sofisticado, capaz de promover a justiça e a igualdade material, sem que existam ferramentas propagadoras desses valores. Os sistemas tributários complexos decorrem de tributos cada vez mais complexos, preocupados com a máxima personificação da tributação, objetivando a satisfação da capacidade contributiva.

29. Existe um processo de desadministrativização ou privatização crescente da atividade tributária, reduzindo o papel da administração pública a uma função apática, meramente vigilante. Submete-se o contribuinte à atividade de compreender e aplicar uma legislação fiscal absolutamente complexa, mediante o cumprimento de obrigações relacionadas ao autolancamento e aos mecanismos de substituição tributária.

30. A ordem jurídica brasileira, constitucional e infraconstitucional, agrupa um conjunto de princípios e regras que formatam de um sistema vigoroso de justiça, indutor da cultura da pacificação. O arcabouço normativo permite reconhecer a admissibilidade do sistema multiportas no direito brasileiro, sem prejuízo de incrementos legislativos contemplando o regime jurídico das técnicas alternativas à justiça tradicional.

31. O modelo multiportas não se reduz a combater a morosidade do sistema de justiça, legitimando-se pela vocação de produzir decisões melhores, robustecidas pela abertura da participação dos cidadãos.

32. O paradigma da justiça multiportas encontra respaldo no conceito de justiça pública não estatal, erigido a partir do reconhecimento de um esgotamento do Estado, sem ignorar algum controle intermediado pela participação da sociedade civil.

33. O tribunal multiportas tributário legitima-se sobretudo nos espaços de indefinição fática e jurídica, não significando um cheque em branco para a negociação, livremente manipulável pelos sujeitos da relação jurídico-tributária. Diante de comando normativo objetivamente aferível, o recurso à solução consensual ofende o princípio da legalidade, exceto quando a própria lei tributária reconhece margem criteriosa à concertação.

34. Arbitragem, transação, mediação e conciliação são mecanismos hábeis, em tese, para conduzir à extinção do crédito tributário, contudo exigem uma autorização específica do legislador ordinário, legitimado a produzir o regramento aferível no caso concreto.

35. O modelo multiportas não postula a privatização da justiça tributária; não renega o Estado, mas também não o venera. Os métodos adequados de solução de conflitos fiscais reconhecem que o cidadão deve ser emancipado, assumindo uma responsabilidade democrática de atuar em colaboração com a administração na formação da vontade pública. O paradigma multijurisdicional credita ao fortalecimento das garantias fundamentais o fator de sucesso de qualquer sistema de jurisdição.

6.1 RECOMENDAÇÕES

Ao finalizar este estudo, cabem algumas recomendações para a formulação de uma agenda sequencial de pesquisa.

Primeiramente, recomenda-se para o estudo subsequente a retomada do assunto do modelo multiportas em direito tributário, a partir de pesquisa qualitativa, igualmente com a adoção do método comparado, considerando outros documentos que possam incrementar e ampliar o conhecimento do tema.

Recomenda-se realizar, também como pesquisa qualitativa, adotando o Método de Delphi, estudo buscando a compreensão sobre o entendimento de juristas quanto ao modelo multiportas tributário aqui enunciado.

Realizar, ainda, pesquisa qualitativa adotando o método exploratório, por meio de entrevistas, apresentando a visão de sujeitos envolvidos nos conflitos do sistema tributário, a fim de aumentar o entendimento sobre o fenômeno.

Da mesma forma, sugere-se a aplicação da pesquisa quantitativa, adotando método descritivo, procedimento de levantamento e estatística descritiva, de modo a coletar, junto a acadêmicos e operadores do direito, no Estado de Santa Catarina, impressões sobre o modelo multiportas em direito tributário e a sua adequação ao sistema brasileiro.

REFERÊNCIAS

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Derecho financiero y tributario*. Madrid: Ministerio de Hacienda, 1979. 758 p.

ALCHOURRÓN, C. E.; BULYGIN, E. *Análisis lógico y derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991. 625p.

ALLORIO, E. *Diritto processuale tributario*. 4. ed. Torino: Unione Tipografico-Editrice Torinese, 1962.

ALMEIDA, S. F. Primeiras reflexões sobre a lei de arbitragem em matéria tributária. In: OTERO, P; ARAÚJO, F; GAMA, J. T. (org.). *Estudos em memória do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches*. Coimbra: Coimbra Editora, 2011. v. 5. p. 381-384. 920 p.

ALVES, A. A.; MOREIRA, J. M. *O que é a escolha pública?: para uma análise económica da política*. Estoril: Principia, 2004.

AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 541 p.

ANDRADE FILHO, E. O. *Interpretação e aplicação de normas de direito tributário*. São Paulo: CD, 2002. 256 p.

ANDRADE, A. B. Transação em matéria tributária: marco legal ou marco civilizatório. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.

ANDRADE, J. C. V. *A justiça administrativa*. 16. ed. Coimbra: Almedina, 2017a. 475 p.

ANDRADE, J. C. V. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976*. 5. ed. Coimbra: Almedina, 2017b. 393 p.

ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. 151 p.

ANNONI, D. *O direito humano do acesso à justiça no Brasil*. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 2008. 343 p.

AQUINO, S. R. F. *Rumo ao desconhecido: inquietações filosóficas e sociológicas sobre o direito na pós-modernidade*. Itajaí: Universidade do Vale do Itajaí, 2011.

AQUINO, S. T. *Suma teológica IV: os hábitos e as virtudes; os dons do Espírito Santo; os vícios e os pecados; a lei antiga e a lei nova; a graça*. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

ARAGÃO, A. S. A arbitragem no direito administrativo. *Revista da AGU*, Brasília, v. 16, n. 3, p. 19-58, jul./set. 2017.

ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. Tradução: Leonel Vallandro e Gerd Bornheim. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

ARISTÓTELES. *Política*. Lisboa: Presença e Círculo de Leitores, 1965-1975.

ARISTÓTELES. *Retórica*. 2. ed. rev. Brasília, DF: Imprensa Nacional; Casa da Moeda, 2005.

ATALIBA, G. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978. v. 2.

ATALIBA, G. Hermenêutica e sistema constitucional tributário. In: MORAES, B. R. de (org.). *Interpretação no direito tributário: aulas e debates em assembleia do II curso de especialização em direito tributário*, promovido pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: Saraiva, EDUC, 1975. 441 p.

ATALIBA, G. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. 209 p.

ATALIBA, G. Justiça para todos. *Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil*, ano 6, n. 19, out. 1987.

ATALIBA, G. *República e constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. 191 p.

AUSTRALIA. *Tax law improvement project*. Canberra: Australian Taxation Office, Office of Regulation Review, 3 ago. 1995. Disponível em: <https://www.pc.gov.au/research/supporting/tax-law-improvement>. Acesso em: 4 fev. 2019.

ÁVILA, H. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, ano I, v. I, n. 7, p. 1-29, out. 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br>. Acesso em: 12 mar. 2019.

BALEEIRO, A. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atual. Revisão: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008. 1063 p.

BALEEIRO, A. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 1985. 346 p.

BALEEIRO, A. *Uma introdução à ciência das finanças*. 17. ed. rev. e atual. Revisão: Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALTHAZAR, U. C. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 198 p.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Curso de direito administrativo*. 30. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2013. 1136 p.

BANDEIRA DE MELLO, C. A. *Discrecionabilidade e controle jurisdicional*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

- BARBOSA, L. A. A arbitragem em direito tributário. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- BARBOSA, R. *Oração aos moços*. 5. ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999. 51 p.
- BARRAL, W. *A arbitragem e seus mitos*. Florianópolis: OAB/SC, 2000. 160 p.
- BARROSO, L. R. A constitucionalização do direito suas repercussões no âmbito administrativo. In: ARAGÃO, A. S.; MARQUES NETO, F. A. (coord.). *Direito administrativo: e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- BAUMAN, Z. *Globalização: as consequências humanas*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1999. 125 p.
- BAUMAN, Z. *Tempos líquidos*. Tradução: Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2007.
- BECKER, A. A. *Carnaval tributário*. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999. 105 p.
- BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. 727 p.
- BECHO, R. L. *Filosofia do direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. 499 p.
- BELANDO GARÍN, B. Las posibilidades de la mediación administrativa: concepto y ámbitos. In: FONSECA, I. C. M. *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades*. Coimbra: Almedina, 2019. 387 p.
- BERLIRI, A. *Principi di diritto tributario*. Milano: Giuffrè, 1972. v. II. 390 p.
- BERLIRI, A. *Principios de derecho tributario*. Tradução: Fernando Vicente-Arche Domingo. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. v. 1. 554 p.
- BIELSA, R. *El estado de necesidad en el derecho constitucional y administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Roque Depalma, 1957. 137 p.
- BILBAO ESTRADA, I. *Los acuerdos tendentes a la determinación de la obligación tributaria en la nueva ley general tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006.
- BINENBOJM, G. *Uma teoria do direito administrativo: direitos fundamentais, democracia e constitucionalização*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- BITTAR, D. Processo tributário. In: SANTI, E. M. D. (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 1185 p.
- BITTAR, E. C. B. *O direito na pós-modernidade*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BOBBIO, N. *Estado, governo, sociedade: para uma teoria geral da política*. 14. ed. Tradução: Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

BOBBIO, N. *O positivismo jurídico*: lições de filosofia do direito. Tradução: Márcio Pugliesi, Edson Bini e Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.

BOBBIO, N. *O terceiro ausente*: ensaios e discursos sobre a paz e a guerra. Tradução: Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2009.

BOBBIO, N. *Teoria da norma jurídica*. Tradução: Fernando Pavan Baptista e Ariani Bueno Sudatti. Bauru: EDIPRO, 2001.

BONAVIDES, P. *Curso de direito constitucional*. 25. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2010. 835 p.

BORGES, J. S. M. *Isonções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. 281 p.

BORGES, J. S. M. *Obrigação tributária*: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984. 150 p.

BRASIL. *Constituição*. Constituição Política do Império do Brasil de 1824. Rio de Janeiro: Imperador, 25 mar. 1824. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 11 mar. 2019.

BRASIL. *Constituição*. República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Senado Federal, 5 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 11 mar. 2019.

BRASIL. Decreto nº 8.948, de 29 de dezembro de 2016. Regulamenta a Lei nº 13.152, de 29 de julho de 2015, que dispõe sobre o valor do salário mínimo e a sua política de valorização de longo prazo. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 30 dez. 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8948.htm. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 4657, de 4 setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 09 set. 1942, p. 01. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm. Acesso em: 31 ago. 2019.

BRASIL. Decreto-lei nº 70.235, de 6 março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 7 mar. 1972. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D70235cons.htm. Acesso em: 5 set. 2019.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm. Acesso em: 15 set. 2019.

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, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 15 set. 2019.

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, DF, 24 set. 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 4 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992. Dispõe sobre as sanções aplicáveis aos agentes públicos nos casos de enriquecimento ilícito no exercício de mandato, cargo, emprego ou função na administração pública direta, indireta ou fundacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 3 jun. 1992. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10259.htm. Acesso em: 4 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.099, de 26 de setembro de 1995. Dispõe sobre os Juizados Especiais Cíveis e Criminais e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 set. 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9099.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 dez. 1995b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm. Acesso em: 15 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. Dispõe sobre a arbitragem. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 24 set. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9307.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. Regulamenta o disposto no inciso VI do art. 4º da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; dispõe sobre a intervenção da União nas causas em que figurarem, como autores ou réus, antes da administração indireta; regula os pagamentos devidos pela Fazenda Pública em virtude de sentença judiciária; revoga a Lei nº 8.197, de 27 de junho de 1991, e a Lei nº 9.081, de 19 de julho de 1995, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jul. 1997, p. 14704. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9469.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Regula o Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 1 fev. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm. Acesso em: 23 fev. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.259, de 12 de julho de 2001. Dispõe sobre a instituição dos Juizados Especiais Cíveis e Criminais no âmbito da Justiça Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 13 jul. 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LEIS_2001/L10259.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 6 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 11.457, de 16 março de 2007. Dispõe sobre a Administração Tributária Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 19 mar. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/11457.htm. Acesso em: 5 set. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, mar. 2015a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.129, de 26 de maio de 2015. Altera a Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996, e a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, para ampliar o âmbito de aplicação da arbitragem e dispor sobre a escolha dos árbitros quando as partes recorrem a órgão arbitral, a interrupção da prescrição pela instituição da arbitragem, a concessão de tutelas cautelares e de urgência nos casos de arbitragem, a carta arbitral e a sentença arbitral, e revoga dispositivos da Lei nº 9.307, de 23 de setembro de 1996. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 27 maio 2015b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13129.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

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 auto composição de conflitos no âmbito da administração pública; altera a Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997, e o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972; e revoga o § 2º do art. 6º da Lei nº 9.469, de 10 de julho de 1997. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 jun. 2015c. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/Lei/L13140.htm. Acesso em: 2 abr. 2019.

BRASIL. Medida Provisória nº 899, de 16 de outubro de 2019. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 17 out. 2019a. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/medida-provisoria-n-899-de-16-de-outubro-de-2019-222374340>. Acesso em: 20 dez. 2019.

BRASIL. Portaria nº 75, de 22 de março de 2012 (do Ministério da Fazenda). Dispõe sobre a inscrição de débitos na Dívida Ativa da União e o ajuizamento de execuções fiscais pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 mar. 2012. Seção 1. n. 62. Disponível em: <http://fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2012/portaria75>. Acesso em: 5 set. 2019.

BRASIL. Portaria nº 742, de 21 de dezembro de 2018 (do Ministério da Fazenda). Disciplina, nos termos do art. 190 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, e art. 19, § 13, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a celebração de negócio jurídico processual - NJP em sede de execução fiscal, para fins de equacionamento de débitos inscritos em dívida ativa da União e do FGTS, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 dez. 2018a. Seção 1. p. 336. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97757>. Acesso em: 06 jan. 2020.

BRASIL. Portaria nº 11.956, de 27 de novembro de 2019 (do Ministério da Economia). Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 29 nov. 2019b. Seção 1. n. 96. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-11.956-de-27-de-novembro-de-2019-230453307>. Acesso em: 06 jan. 2020.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 469, de 2009 (da Câmara dos Deputados). Altera e acrescenta dispositivos à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. *Diário da Câmara dos Deputados*, Brasília, DF, 28 abr. 2009a. Col. 02.

BRASIL. Projeto de Lei nº 4.257, de 2019 (do Senado Federal). Modifica a Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, para instituir a execução fiscal administrativa e a arbitragem tributária, nas hipóteses que especifica. *Diário do Senado Federal*, Brasília, DF, 7 ago. 2019c.

BRASIL. Projeto de Lei nº 5.082, de 2009 (da Câmara dos Deputados). Dispõe sobre transação tributária, nas hipóteses que especifica, altera a legislação tributária e dá outras providências. *Diário do Senado Federal*, Brasília, DF, 25 abr. 2009b. Col. 2.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Referencial de combate à fraude e corrupção*: aplicável a órgãos e entidades da Administração Pública. 2. ed. Brasília: TCU, 2018b.

BUENO, C. S. *Curso sistematizado de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BUFFON, M. *Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUJOSA VADELL, L. (coord.). *Proceso civil, mediación y arbitraje en América Latina y España*. Salamanca: Ratio Legis, 2018.

CABRITA NETO, S.; TRINDADE, C. C. *Contencioso tributário: procedimento, princípios e garantias*. Coimbra: Almedina, 2017a. v. I. 699 p.

CABRITA NETO, S.; TRINDADE, C. C. *Contencioso tributário: processo, arbitragem e execução*. Coimbra: Almedina, 2017b. v. II. 763 p.

CADEMARTORI, L. H. U. *Discrecionalidade administrativa no estado constitucional de direito*. Curitiba: Juruá, 2001. 195 p.

CADEMARTORI, L. H. U.; DUARTE, F. C. *Hermenêutica e argumentação neoconstitucional*. São Paulo: Atlas, 2009. 207 p.

CAETANO, M. *Manual de direito administrativo: introdução, organização administrativa, actos e contratos administrativos*. 10. ed. rev. e atual. Lisboa: Coimbra, 1973. v. 1. 640 p.

CAHALI, F. J. *Curso de arbitragem: mediação, conciliação, resolução CNJ 125/2010*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

- CALVO ORTEGA, R. En defensa del arbitraje tributario. *Crónica Tributaria*, n. 100, p. 153-166, 2001.
- CALVO ORTEGA, R. *Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*. Madrid: Dykinson, 2006.
- CÁMARA LÓPEZ, G. O. Análisis sobre la posibilidad de “conciliar” en el procedimiento administrativo sancionador peruano. In: BUJOSA VADELL, L. (coord.). *Proceso civil, mediación y arbitraje en América Latina y España*. Salamanca: Ratio Legis, 2018. 317 p.
- CAMPOS, D. *Direito processual tributário: prática administrativa e judicial*. 4. ed. São Paulo: Rideel, 2008. 175 p.
- CAMPOS, D. L. A indisponibilidade dos créditos tributários e a arbitragem. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano 2, n. 1, p. 63-73, Primavera 2009.
- CAMPOS, D. L. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- CAMPOS, D. L. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, J. R.; GUIMARÃES, V. B. (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013. v. 1. 554 p.
- CAMPOS, D. L. *O Sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. 135p.
- CAMPOS, D. L.; RODRIGUES, B. S.; SOUSA, J. L. *Lei geral tributária: anotada e comentada*. 4. ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. 918 p.
- CAMPOS, R. Não há perigo de melhorar. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 05 dez. 1999. Mercado. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/04/1876134-leia-o-texto-de-1999-nao-ha-perigo-de-melhorar-de-roberto-campos.shtml>. Acesso em: 26 ago. 2019.
- CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. 1522 p.
- CANOTILHO, J. J. G. *Direito constitucional*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1993. 1229 p.
- CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. *Constituição da república portuguesa anotada: artigos 1º a 107º*. 4. ed. Lisboa, Coimbra: Wolters Kluwer, 2007. v. 1. 1152 p.
- CANOTILHO, J. J. G.; MOREIRA, V. *Constituição da república portuguesa anotada: artigos 108º a 296º*. 4. ed. Lisboa, Coimbra: Wolters Kluwer, 2010. v. 2. 1085 p.
- CANTO, G. U. *O processo tributário: anteprojeto de lei orgânica*. Rio de Janeiro: FGV, 1964. 161 p.

CAPPELLETTI, M.; GARTH, B. *Acesso à justiça*. Tradução: Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1988.

CARNELUTTI, F. *Teoría general del derecho*. Tradução: Carlos G. Posada. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1941.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. *Dados abertos*: dados gerenciais do CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-final.pdf>. Acesso em: 9 set. 2019.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. *Relatório de decisões do CARF*: janeiro a dezembro de 2016. Brasília, DF, jun. 2017. Disponível em: <https://idg.carf.fazenda.gov.br/noticias/2017/relatorio-julgamento-2016-v3.pdf>. Acesso em: 25 fev. 2019.

CARNELUTTI, F. *Teoria geral do direito*. Tradução: A. Rodrigues Queiró e Artur Anselmo de Castro. Coimbra: Arménio Amado, 1942.

CARRASCO PARRILLA, P. J. Derechos y garantías de los contribuyentes en España. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, F. L.; CATARINO, J. R. (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário*: homenagem a Diogo Leite de Campos. São Paulo: Saraiva, 2013. 744 p.

CARRAZZA, R. A. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010a. 1152 p.

CARRAZZA, R. A. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010b. 394 p.

CARROLL, E.; MACKIE, K. *International mediation: the art of business diplomacy*. The Hague: Kluwer Law International, 2000. 191 p.

CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 681 p.

CARVALHO, P. B. *Direito tributário*: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009. 332 p.

CARVALHO, P. B. *Direito tributário*: linguagem e método. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011. 998 p.

CARVALHO, P. B. *Teoria da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. 200 p.

CARVALHO FILHO, J. S. Interesse público: verdades e sofismas. In: DI PIETRO, M. S. Z.; RIBEIRO, C. V. A. (coord.). *Supremacia do interesse público e outros temas relevantes do direito administrativo*. São Paulo: Atlas, 2010.

CARVALHO FILHO, J. S. *Manual de direito administrativo*. 32. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

CASSONE, V.; CASSONE, M. E. T. *Processo tributário*: teoria e prática. 9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2009. 384 p.

CATARINO, J. R. Consentimento e garantias dos contribuintes: da crise à necessidade de (re)afirmação. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, F. L.; CATARINO, J. R. (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013. 744 p.

CATARINO, J. R.; FILIPPO, L. Arbitragem no direito tributário: um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Lisboa, ano V, n. 2, p. 187-213, verão 2012.

CATARINO, J. R. *Finanças públicas e direito financeiro*. 4. ed. rev., atual. e aum. Coimbra: Almedina, 2018. 588 p.

CATARINO, J. R.; GIANNETTI, L. V.; FILIPPO, L. G. The taxpayer's council as an alternative for the resolution of tax conflicts: a precursor of tax arbitration in the Brazilian legal system?. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.

CATARINO, J. R. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009. 530 p.

CATARINO, J. R. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008. 692 p.

CIARLA, C. M. L'arbitrato tributario in Italia. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária n° 7*. Lisboa: CAAD, jun. 2017. 70 p.

CINTRA, A. C. A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R. *Teoria geral do processo*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário*. Brasília, DF: CNJ, 2011.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2018: ano-base 2017*. Brasília, DF: CNJ, 2018.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Resolução n° 125*, de 29 de novembro de 2010. Dispõe sobre a Política Judiciária Nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses no âmbito do Poder Judiciário e dá outras providências. Atos Administrativos, Brasília, DF, 2010. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/busca-atos-adm?documento=2579>. Acesso em: 10 jul. 2018.

COÊLHO, S. C. N. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONRADO, P. C. *Execução fiscal*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017. 384 p.

CORDÓN MORENO, F. *El arbitraje en el derecho español: interno e internacional*. Pamplona: Aranzadi, 1995. 275 p.

CORNEJO, H. M. La tendencia inquisitiva en el derecho tributario. *In: BANDEIRA DE MELLO, C. A. (org.). Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. 340 p.

COSTA, A. J. Obrigação tributária. *In: MARTINS, I. G. S. (coord.). Curso de direito tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. 1211 p.

COSTA, R. H. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. 452 p.

CRISTÓVAM, J. S. S. *Administração pública democrática e supremacia do interesse público: novo regime jurídico-administrativo e seus princípios constitucionais estruturantes*. Curitiba: Juruá, 2015. 367 p.

CRISTÓVAM, J. S. S. O interesse público no divã da psicanálise: para um conceito bidimensional de interesse público. *Revista Jurídica*, Curitiba, v. 3, n. 52, 2018. p. 275-299. DOI: 10.6084/m9.figshare.7371101.

CRISTÓVAM, J. S. S. Sobre a noção de bem comum no pensamento político ocidental: entre becos e encruzilhadas da dimensão ancestral do moderno conceito de interesse público. *Revista de Investigações Constitucionais*, Curitiba, v. 6, n. 1, jan./abr. 2019. p. 107-134. DOI: 10.5380/rinc.v6i1.57508.

DA ROS, L. O custo da justiça no Brasil: uma análise comparativa exploratória. Newsletter. *Observatório de elites políticas e sociais do Brasil*, NUSP/UFPR, v. 2, n. 9, jul. 2015. p. 1-15.

DALLARI, D. A. *Elementos de teoria geral do estado*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DERANI, C. *Privatização e serviços públicos: as ações do estado na produção econômica*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DERZI, M. A. M. Crédito tributário. *In: NASCIMENTO, C. V.; PORTELLA, A. (coord.). Comentários ao código tributário nacional: Lei nº 5.172, de 25.10.1966*. 7. ed. Rio de Janeiro: [s. n.], 2008. 520 p.

DÍAS RUBIO, P. *El principio da confianza legítima en materia tributaria*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014. 345p.

DI PIETRO, M. S. Z. *Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização e outras formas*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

DINAMARCO, C. R. *A instrumentalidade do processo*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. 341 p.

DINAMARCO, C. R.; LOPES, B. V. C. *Teoria geral do novo processo civil*. São Paulo: Malheiros, 2016. 264 p.

DOMINGOS, F. N. A Concordata tributária: um imperativo no direito tributário português. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, ano IX, n. 3, p. 111-129, jan. 2017.

DOMINGOS, F. N. 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*, Brasília, EALR, v. 9, n. 1, p. 335-346, jan./abr. 2018a.

DOMINGOS, F. N. Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributario portugués. *Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia Tributaria*, Madrid: Wolters Kluwer, ano 30, n. 6, p. 41-53, jun. 2014.

DOMINGOS, F. N. Estrutura do centro de arbitragem administrativa (CAAD): funcionamento, escolha dos árbitros e limites institucionais. In: PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018b.

DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. 519 p.

DOMINGOS, F. N. Transação e a mediação tributárias: um imperativo? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

DOMINGOS, F. N.; PISCITELLI, T. Os desafios da implementação da transação em matéria tributária nos ordenamentos português e brasileiro. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal: artigos, comentários de jurisprudência, resenhas e crónica de actualidade*. Lisboa, ano 10, n. 3-4, p. 223-246, verão 2018.

EGGER, I. *Cultura da paz e mediação: uma experiência com adolescentes*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008.

ENTELMAN, R. F. *Teoría de conflictos: hacia un nuevo paradigma*. Barcelona: Gedisa, 2005.

ESCOBAR, M. R. *Arbitragem tributária no Brasil*. São Paulo: Almedina, 2017. 311 p.

ESPAÑA. *Constituição (1978)*. Constituição Espanhola. Madrid: Palácio das Cortes, 27 dez. 1978. Disponível em: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/>. Acesso em: 20 mar. 2019.

ESPAÑA. Ley 39/2015, de 1 de octubre. Procedimiento administrativo común de las administraciones públicas. *Boletín Oficial del Estado*, Madrid, 02 out. 2015. Referencia: BOE-A-2015-10565. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=boe-a-2015-10565#ddunica>. Acesso em: 23 fev. 2019.

ESPAÑA. Ley 58/2003, de 18 de diciembre. General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid, 18 dic. 2003. Referencia: BOE-A-2003-23186. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=boe-a-2003-23186>. Acesso em: 23 dez. 2019.

ESTORNINHO, M. J. *A fuga para o direito privado: contributo para o estudo da actividade de direito privado da administração pública*. Coimbra: Almedina, 2009. 407 p.

EUROPEAN UNION. *Report on the application of the EU charter of fundamental rights*. Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2018. 183 p.

FAGÚNDEZ, P. R. A. *Direito e taoísmo: elementos para compreensão do sistema jurídico à luz do princípio único universal*. São Paulo: LTr, 2004. 487 p.

FAGÚNDEZ, P. R. A. O novo direito administrativo: do processo de ocidentalização da China ao sistema multiportas. In: CARLIN, V. I. *Grandes temas de direito administrativo*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

FALCÃO, A. A. *Direito tributário brasileiro: aspectos concretos*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960. 346 p.

FALCÃO, A. A. *Fato gerador da obrigação tributária*. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1974. 186 p.

FALCÃO, A. A. *Introdução ao direito tributário*. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1976. 156 p.

FANTOZZI, A. *La solidarietà nel diritto tributario*. Torino: UTET, 1968. 431 p.

FANUCCHI, F. *Curso de direito tributário brasileiro*. 3. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. v. I. 595 p.

FAVEIRO, V. A. D. A Forma jurídica dos factos tributários. *Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*, Lisboa, n. 19, 1960. 129 p.

FAVEIRO, V. A. D. *A realização do homem-social: testemunho autobiográfico de um homem descontente*. Lisboa: Ansião, 2004. 192 p.

FAVEIRO, V. A. D. *Fiscalidade nacional contemporânea*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964. 686 p.

FAVEIRO, V. A. D. *Noções fundamentais de direito fiscal português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra Editora, 1984. v. 01. 716 p.

FAVEIRO, V. A. D. *Noções fundamentais de direito fiscal português: estrutura jurídica do sistema fiscal português*. Coimbra: Coimbra Editora, 1986. v. 2. 943 p.

FAVEIRO, V. A. D. *O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito*. Coimbra: Coimbra Editora, 2002. 1.035 p.

FAZZALARI, E. *L'arbitrato*. Torino: UTET, 1997. 144 p.

FEIO, D. Arbitragem fiscal em Portugal: o início de um caminho. In: MINISTÉRIO DA JUSTIÇA. Gabinete para a resolução alternativa de litígios. *Resolução Alternativa de Litígios: II Colectânea de textos publicados na News Letter Gral*. Porto Alegre: Agora Comunicação, 2008.

- FERRAJOLI, L. *A democracia através dos direitos: o constitucionalismo garantista como modelo teórico e como projeto político*. Tradução: Alexander Araújo de Souza e outros. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. 254 p.
- FERRAZ JUNIOR, T. S. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.
- FERREIRA, E. P. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de derecho financiero español*. 14. ed. rev. Madrid: Marcial Pons: 1992. 681 p.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. *La justicia tributaria en España: informe sobre las relaciones entre la Administración y los contribuyentes y la resolución de conflictos entre ellos*. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas e Sociales, 2005. 292 p.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. poder tributario y tutela judicial efectiva. In: BANDEIRA DE MELLO, C. A. (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. 340 p.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. Resolución extrajudicial de conflictos tributarios. *Quincena fiscal*, Madrid, n. 3, p. 9-10, feb. 2002.
- FIADJOE, A. *Alternative dispute resolution: a developing world perspective*. London, Sydney, Portland: Cavendish, 2004. 164 p.
- FICHTNER, J. A.; MANNHEIMER, S. N.; MONTEIRO, A. L. A confidencialidade na arbitragem: regra geral e exceções. In: FICHTNER, J. A.; MANNHEIMER, S. N.; MONTEIRO, A. L. *Novos temas de arbitragem*. Rio de Janeiro: FGV, 2014. 622 p.
- FIGUEIRAS, C. S. M. Mediação em matéria tributária: uma singela proposta. In: FONSECA, I. C. M. *A Mediação Administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades*. Coimbra: Almedina, 2019. 387 p.
- FIGUEIREDO, L. V. *Curso de direito administrativo*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- FISHER, R.; URY, W.; PATTON, B. *Como chegar ao sim: negociação de acordos sem concessões*. Tradução: Vera Ribeiro e Na Luiz Borges. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Imago, 2005. 113 p.
- FREITAS, J. Direito administrativo não adversarial: a prioritária solução consensual de conflitos. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 276, p. 25-46, set./dez. 2017.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Escola de Direito de São Paulo. *Relatório ICJ Brasil*. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/19034>. Acesso em: 20 fev. 2020.

GABARDO, E.; HACHEM, D. W. O suposto caráter autoritário da supremacia do interesse público e das origens do direito administrativo: uma crítica da crítica. In: BACELLAR FILHO, R. F.; HACHEM, D. W. (coord.). *Direito administrativo e interesse público: estudos em homenagem ao professor Celso Antônio Bandeira de Mello*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

GABRIEL, V. D. R. Arbitragem no direito tributário internacional e no direito internacional dos investimentos: uma manifestação do direito transnacional. *Revista de Direito Internacional*, Brasília, DF, v. 13, n. 3, p. 95-115, 2016.

GARBARINO, C. *Imposizione ed effettività nel diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003.

GARCÍA ENTERRÍA, E.; FERNANDEZ, T. R. *Curso de derecho administrativo*. 3. ed. Madrid: Civitas, 1981, v. 1. 710 p.

GARCÍA PÉREZ, M. *Arbitraje y derecho administrativo*. Pamplona: Thomson Reuters, Aranzadi, 2011. 195 p.

GIANNETTI, L. V. Arbitragem tributária e sua perspectiva no direito brasileiro: algumas proposições relevantes para a construção de um modelo possível. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

GIANNETTI, L. V. Arbitragem tributária no regime jurídico brasileiro: sua possibilidade e justificativa. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária n° 7*. Lisboa: CAAD, jun. 2017. 70 p.

GIANNETTI, L. V.; GODOI, M. S. Arbitration and Brazilian tax law: overcoming the dogma of unwaivable tax liability. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.

GIANNINI, A. D. *Il rapporto giuridico d'imposta*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1937. 329 p.

GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 7. ed. Milano: Giuffrè, 1956. 526 p.

GIL CRUZ, E. M. *La Motivación de los actos tributarios*. Navarra: Thomson Aranzadi, 2003. 221 p.

GIL CRUZ, E. M. *Las Actas con acuerdo en el procedimiento inspector tributario*. Pamplona: Aranzadi; Thomson Reuters, 2009. 430 p.

GODOI, M. S. A arbitragem em direito tributário: Traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A Arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.

GOMES, O. *Contratos*. 26. ed. rev., atual. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2009. 627 p.

GONÇALVES, C. R. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 539 p.

GONÇALVES, J. *Cultura do consenso: uma definição a partir da mediação de conflitos*. Florianópolis: Habitus, 2020. 123 p.

GONÇALVES, J.; RODRIGUES, H. W.; SANTOS, R. S. S. Transformação da cultura da sentença para uma cultura ampla e multiportas de administração dos conflitos jurídicos. In: BARBOSA, C. M.; PAMPLONA, D. A. (org.). *Limites e possibilidades da legitimidade e eficácia da prestação jurisdicional no Brasil*. Curitiba: Letra da Lei, 2018. 223 p.

GONZÁLEZ, E.; LEJEUNE, E. *Derecho tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997a. v. 1. 385 p.

GONZÁLEZ, E.; LEJEUNE, E. *Derecho tributario*. Salamanca: Plaza Universitaria, 1997b. v. 2. 191 p.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, M. L. *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*. Madrid: COLEX, 1998. 456 p.

GRAU, E. R. Arbitragem e contrato administrativo. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, v. 21, p. 141-148. mar. 2002.

GRINOVER, A. P. *Ensaio sobre a processualidade: fundamentos para uma nova teoria geral do processo*. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2016.

GRINOVER, A. P. Mediação paraprocessual. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

GUILHERME, L. F. V. A. *Manual de arbitragem e mediação: conciliação e negociação*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. 415 p.

GUIMARÃES, V. B. Mediação no direito tributário (contributo para a avaliação da possibilidade do seu uso na relação jurídica tributária patológica. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

GUIMARÃES, V. B. O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnico-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.

GUIMARÃES, V. B. Princípios gerais da fiscalidade. In: CATARINO, J. R.; GUIMARÃES, V. B. (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013. v. 1. 554 p.

- HÄBERLE, P. *Hermenêutica constitucional: a sociedade aberta dos intérpretes da constituição: contribuição para a interpretação pluralista e procedimental da Constituição*. Tradução: Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1997.
- HAYEK, F. A. *The mirage of social justice: law, legislation and liberty*. London: Routledge and Kegan Paul, 1976-1982.
- HERKENHOFF, J. B. *Para onde vai o direito? reflexões sobre o papel do direito e do jurista*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001. 168 p.
- HERNANDEZ-CRESPO, M. D. A construção da América Latina que queremos: complementando as democracias representativas através da construção de consenso. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; HERNANDEZ-CRESPO, M. D. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2012. 188 p.
- HOBBS, T. *Leviatã: ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. Tradução: João Paulo de Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- HOLMES, S. Constituições e constitucionalismo. Tradução: Marcelo Henrique Pereira Marques. In: ASENSI, L. PAULA, D. G. (org.). *Tratado de Direito Constitucional*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014. v. 2.
- HOMERO. *Iliada de Homero*. Tradução: Haroldo de Campos. São Paulo: Arx, 2002.
- HORTA, G. T. L; GIAMBIAGI, F. *Perspectivas DEPEC 2018: o crescimento da economia brasileira 2018-2023*. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, 2018. 60 p.
- HUMBOLDT, W. *Os limites da ação do estado*. Tradução: Jesualdo Correia. Rio de Janeiro: Liberty, Topbooks, 2004.
- INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. *International and EC tax aspects of groups of companies*. Amsterdam: Guglielmo Maisto, 2008. v. 4. 563 p.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Quantidade de normas editadas no Brasil: 27 anos da Constituição Federal de 1998*. [S. l.: s. n.], 2015. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/img/uploads/ novelty/estudo/2272/QuantidadeDeNormas201527Ano sCF01102015.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2017.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. *Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos*. [S. l.: s. n.], 2016. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/img/uploads/ novelty/estudo/2465/DIASTRABALHADOS2016.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2017.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal*. Brasília, DF: Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, 2011. 12 p.

ITÁLIA. *Constituição*. República Italiana de 1947. Roma: Assembleia Constituinte, 27 dez. 1947. Disponível em: <https://www.senato.it/>. Acesso em: 20 mar. 2019.

ITALIA. Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218. Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale. *Gazzetta Ufficiale*, n. 165 del 17 luglio 1997. Disponível em: <http://www.camera.it/parlam/leggi/deleghe/97218dl.htm>. Acesso em: 15 fev. 2019.

ITALIA. Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'articolo 30 della legge 30 dicembre 1991, n 413. *Gazzetta Ufficiale*, n. 9 del 13 gennaio 1993. Disponível em: <http://def.finanze.it>. Acesso em: 15 fev. 2019.

JARACH, D. *Estudios de derecho tributario*. Buenos Aires: CIMA, 1998. 464 p.

JHERING, R. *A evolução do direito (Der Zweck im Recht)*. Tradução: Abel D'Azevedo. Lisboa: José Bastos & Cia., 1963. 376 p.

JUSTEN FILHO, M. Conceito de interesse público e a “personalização” do direito administrativo. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo: Malheiros, v. 26, p. 115-136, 1999.

JUSTEN FILHO, M. *Curso de direito administrativo*. 7. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

JUSTEN FILHO, M. O direito administrativo de espetáculo. In: ARAGÃO, A. S.; MARQUES NETO, F. A. (coord.). *Direito administrativo: e seus novos paradigmas*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

KAPLOW, L. How tax complexity and enforcement affect the equity and efficiency of the income tax. *Working Paper 5391*. Cambridge: National Bureau of Economic Research, dez. 1995.

KELSEN, H. *Teoria pura do direito*. Tradução: João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. 637 p.

KETTL, D. F. A revolução global: reforma da administração do setor público. In: PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. (org.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006. 314 p.

LARA, A. S. *Ciência política: estudo da ordem e da subversão*. 8. ed. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2015. 602 p.

LEMES, S. F. Arbitragem: princípios jurídicos fundamentais: direito brasileiro e comparado. *Revista de informação legislativa*, v. 29, n. 115, p. 441-468, jul./set. 1992.

LEMES, S. F. Uso da arbitragem na administração pública. *Valor Econômico*, 19 ago. 2003. (Caderno Legislação & Tributos, p. E- 2). Disponível em: <http://selmalemes.adv.br/artigos/artigo31.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2019.

LIEBMAN, E. T. *Manual de direito processual civil*. Tocantins: Intelectos, 2003. v. 1. 232 p.

LOBO, C. A arbitragem e a fixação da matéria colectável por métodos indirectos. *In*: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário*: I conferência AIBAT-IDEFF. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.

LOPES, C. M. M. *Quanto custa pagar impostos em Portugal?* os custos de cumprimento da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008. 424 p.

LOPES, D.; PATRÃO, A. A mediação em litígios jurídico-administrativos: contributo para a delimitação do seu âmbito. *In*: FONSECA, I. C. M. *A mediação administrativa*: contributos sobre as (im)possibilidades. Coimbra: Almedina, 2019. 387 p.

MACHADO, C. H. *Princípio de vedação ao efeito de confisco*: interpretação a partir de uma redefinição crítica do direito tributário. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

MACHADO, C. H.; BALTHAZAR, U. C. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. *Revista Sequência*, Florianópolis, v. 38, n. 77, p. 221-252, nov. 2017. DOI:10.5007/2177-7055.2017v38n77p221

MACHADO, C. H.; LADEIRA, C. L. Proibição de tributos com efeito de confisco: quem interpreta? *Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário*, Brasília, DF, v. 13, n. 2, jul./dez. 2018.

MACHADO, C. H.; SANTOS, R. S. S.; CATARINO, J. R. A arbitrabilidade objetiva dos conflitos envolvendo o poder público e as perspectivas da arbitragem tributária no Brasil. *Revista do Direito*, Santa Cruz do Sul, v. 1, n. 54, p. 59-85, jan./abr. 2018.

MACHADO, H. B. *Curso de direito tributário*. 24. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004a.

MACHADO, H. B. *Os Princípios jurídicos da tributação na constituição de 1988*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004b. 175 p.

MACHADO, H. B. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *In*: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.

MACHADO, J. C. S.; GOUVEIA, M. F. *Resolução alternativa de litígios*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2017. 654 p.

MACHADO SEGUNDO, H. B. *Processo tributário*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 560 p.

MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. Repensando o modelo: como desjudicializar as disputas tributárias no Brasil. *In*: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária*: um novo roteiro. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

MAGISTRO, L.; FANELLI, R. *L'accertamento con adesione del contribuente*. Milano: Giuffrè, 1999. 382 p.

MALTEZ, J. A. *Princípios de ciência política: o problema do direito*. Lisboa: ISCSP, 1996. v. 2. 652 p.

MARELLO, E. *L'accertamento con adesione*. Torino: G. Giappichelli, 2000. 307 p.

MARINONI, L. G. *Teoria Geral do Processo*. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011. 524p.

MARQUES, P. *Elogio do imposto: a relação do estado com os contribuintes*. Lisboa: Wolters Kluwer; Coimbra: Coimbra Editora, 2011. 456 p.

MARTINS, I. G. S. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, I. G. S. (coord.). *Curso de direito tributário*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008a. 1211 p.

MARTINS, I. G. S. Transação tributária realizada nos exatos termos do artigo 171 do Código Tributário Nacional – inteligência do dispositivo – prevalência do interesse público e acordo envolvendo prestação de serviços e fornecimento de material – rigoroso cumprimento da legislação complementar federal e municipal – opinião legal. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008b. 507p.

MARTINS, J. A.; ALVES, J. C. *Procedimento e processo tributário: uma perspectiva prática*. Coimbra: Almedina, 2015. 476 p.

MARTINS, P. *O privado em público: direito à informação e direitos de personalidade*. Coimbra: Almedina, 2013. 302 p.

MASCITTO, A. *Requisitos institucionais para a arbitragem entre fisco e contribuintes no Brasil: necessidade de norma geral*. In: PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

MAUS, I. Judiciário como superego da sociedade: o papel da atividade jurisprudencial na “sociedade órfã”. Tradução: Martonio Lima e Paulo Albuquerque. *Novos Estudos*, n. 58, p. 183-202, nov. 2000. Disponível em: <http://www.direitocontemporaneo.com>. Acesso em: 19 mar. 2019.

MAXIMILIANO, C. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. 342 p.

MEDAUAR, O. *Direito administrativo moderno*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998. 440 p.

MENDONÇA, P. F. *Arbitragem e transação tributárias*. Brasília, DF: Gazeta Jurídica, 2014. 229 p.

MEIRA, S. A. B. *A lei das XII tábuas: fonte do direito público e privado*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1972.

- MELO, J. E. S. *Curso de direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Dialética, 2008. 607 p.
- MELO, J. E. S. *Processo administrativo tributário: federal, estadual e municipal*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. 256 p.
- MENDES, G. F.; BRANCO, P. G. G. *Curso de direito constitucional*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. 1662 p.
- MICHELS, G. W. *Processo administrativo fiscal: litigância tributária no contencioso administrativo*. São Paulo: Cenofisco, 2018. 378 p.
- MICHENER, G.; MONCAU, L. F. M.; VELASCO, R. *Avaliação de transparência do estado brasileiro e do poder judiciário*. Rio de Janeiro: Escola de Direito do Rio de Janeiro da Fundação Getúlio Vargas, 2016.
- MILL, J. S. *El Utilitarismo: un sistema de la lógica*. Tradução: Esperanza Guisán. Madrid: Alianza Editorial, 1984.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Carga tributária no Brasil – 2017: análise por tributo e bases de incidência*. Brasília, DF: Centro de Estudos Fiscais e Aduaneiros, 2018.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Ofício-624-PGFN*. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/noticias/2007/r150307d-oficio-624-PGFN.pdf/view>. Acesso em: 18 set. 2019.
- MIRANDA, J.; MEDEIROS, R. *constituição portuguesa anotada: organização do poder político, garantia e revisão da constituição, disposições finais e transitórias*. T. III. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. 1.006 p.
- MONCADA, L. C. *Estudos filosóficos e históricos: artigos, discursos, conferências e recensões críticas*. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1958. v. 1.
- MONTESQUIEU, C. S. *O espírito das leis*. 2. ed. Tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996. 851 p.
- MOORE, C. W. *O Processo da mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos*. 2. ed. Tradução: Magda França Lopes. Porto Alegre: Artmed, 1998.
- MORAES, B. R. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1984. 937 p.
- MORAIS, J. L. B. *Medição e arbitragem: alternativas à jurisdição*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. 287 p.
- MORAIS, R. D. *Manual de procedimento e processo tributário*. Coimbra: Almedina, 2012. 426 p.
- MOSCATELLI, M. T. *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*. Roma: Aracne, 2005. 368 p.

NABAIS, J. C. *Contratos fiscais: reflexões acerca da sua admissibilidade*. Coimbra: Coimbra Editora, 1994. 326 p.

NABAIS, J. C. *Direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2002. 422 p.

NABAIS, J. C. *Direito fiscal*. 8. ed. Coimbra: Almedina, 2015. 611 p.

NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004. 746 p.

NABAIS, J. C. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, J. C. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2008. v. 2.

NABAIS, J. C. Reflexão Breve sobre a introdução da arbitragem tributária. In: VILLALOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. 393 p.

NOGUEIRA, R. B. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

NOLASCO, R. D. Arbitragem tributária: a experiência portuguesa e os desafios para sua implantação no Brasil. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

NÚNCIO, P. A arbitragem em direito tributário: traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A Arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.

O GLOBO. Estoque de processos no país cresce 30% em uma década. *Valor Econômico*, Brasília, DF, 29 ago. 2019. Legislação. Disponível em: <https://www.valor.com.br/legislacao/6411881/estoque-de-processos-no-pais-cresce-30-em-uma-decada>. Acesso em: 5 set. 2019.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. *Convenção Americana sobre Direitos Humanos*. San José, 22 nov. 1969. Disponível em https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm. Acesso em: 21 mar. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Arbitration and competition 2010*. Paris: OECD Publ., 2011. Disponível em: <https://www.oecd.org/daf/competition/abuse/49294392.pdf>. Acesso em: 17 set. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Cuarta reunión del foro OCDE de administración tributaria: study into the role of tax intermediaries*. Ciudad del Cabo, 10-11 jan. 2008. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf>. Acesso em: 28 ago. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Making dispute resolution mechanisms more effective: action 14/2015 Final Report,
OECD/G20. Paris: OECD Publ., 2015. DOI:10.1787/9789264241633-en

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
OECD economic surveys: Brazil. Paris: OECD Publ., 2018. DOI:10.1787/eco_surveys-bra-2018-en

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Rethinking tax services: the changing role of tax service providers in SME tax compliance.
Paris: OECD Publ., 2016a. DOI:10.1787/9789264256200-en

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Tax administration 2017: comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. Paris: OECD Publ., 2017. DOI:10.1787/tax_admin-2017-en

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Taxpayers' rights and obligations – practice note. Paris: Centre for Tax Policy and
Administration, 2003. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/administration/14990856.pdf>.
Acesso em: 21 set. 2019.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Technologies for better tax administration: a practical guide for revenue bodies. Paris: OECD
Publishing, 2016b. DOI:10.1787/9789264256439-en

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO.
Trust in government. OECD Home: Public governance. Disponível em:
<https://www.oecd.org/governance/trust-in-government.htm>. Acesso em: 25 ago. 2019.

OLIVEIRA, A. P. Da arbitragem administrativa à arbitragem fiscal: nota sobre a introdução da arbitragem em matéria tributária. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010a. 393 p.

OLIVEIRA, M. C. Mediação e arbitragem no roteiro da “boa administração”: a experiência portuguesa no contexto europeu. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010b. 393 p.

ONU. *Declaração Universal dos Direitos do Homem*. Paris, 10 dez. 1948. Disponível em:
<https://www.cidh.oas.org/basicos/>. Acesso em: 21 mar. 2019.

OUBIÑA BARBOLLA, S. El pago de las deudas de la administración y posibles formas de resolución: arbitraje, acuerdos, transacciones, allanamientos y otras vías. In: PALOMAR OLMEDA, A. *La administración en tiempo de crisis: presupuestación, cumplimiento de obligaciones y responsabilidades*. Pamplona: Thomson Reuters, Aranzadi, 2012. 1267 p.

PAIVA, C. *O Processo de execução fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2016. 337 p.

PASOLD, C. L. *Função social do estado contemporâneo*. 3. ed. Florianópolis: OAB/SC, Diploma Legal, 2003.

PASTOR PRIETO, S.; MARÍN-BARNUEVO FABO, D. *La litigiosidad tributaria: un análisis jurídico y económico*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

PATÓN GARCÍA, G. *Mediación tributaria en España: una posibilidad en los procedimientos de aplicación de los tributos?*. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

PAULA, D. G.; PAULA, D. G. *Meios auto compositivos de resolução de conflitos: a mediação e a transação*. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*, 2019.

PEREIRA, L. C. B. *Da administração pública burocrática à gerencial*. In: PEREIRA, L. C. B.; SPINK, P. (org.). *Reforma do estado e administração pública gerencial*. 7. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006. 316 p.

PEREIRA, T. C. *Arbitragem tributária: notas práticas*. In: BARROSO, S. (coord.). *1º Congresso luso-brasileiro de auditores fiscais e aduaneiros*. Porto: APIT, 2016.

PEREZ DE AYALA, J. L. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968. v. I.

PÉREZ DE AYALA, J. L. *Dinámica de la relación jurídica tributaria en el derecho español*. Madrid: Dykinson, 1997. 143 p.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN propõe medidas para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União*. Notícias, 23 mar. 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2019/pgfn-propoe-medidas-para-fortalecer-a-cobranca-da-divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 5 set. 2019.

PISCITELLI, R. B. *Reforma tributária: a unanimidade de cada um*. In: MORHY, L. (org.). *Reforma tributária em questão*. Brasília, DF: UnB, 2003. 297 p.

PISCITELLI, T.; MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. (coord.). *Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018.

PISCITELLI, T.; MASCITTO, A. *Desafios e limites da arbitragem tributária no direito brasileiro*. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária n° 8*. Lisboa: CAAD, jan. 2018. 47 p.

PLAZAS VEGA, M. A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario: las ideas políticas de la hacienda pública*. Bogotá: Temis, 2000. 989 p.

PORTUGAL. *Constituição*. República Portuguesa de 1976. Lisboa: Assembleia Constituinte, 25 abr. 1976. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/>. Acesso em: 20 mar. 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 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. *Diário da República*, Lisboa, 20 jan. 2011a. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/15/2002/p/cons/20151002/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 18/2008, de 29 de janeiro. Código dos Contratos Públicos. *Diário da República*, Lisboa, 29 jan. 2011b. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/18/2008/p/cons/20180515/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 398/98. Lei Geral Tributária. *Diário da República*, Lisboa, 12 dez. 1998. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/398/1998/p/cons/20190201/pt/html>. Acesso em: 24 abr. 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 4/2015, de 07 de janeiro. Aprova o novo Código do Procedimento Administrativo. *Diário da República*, Lisboa, 7 jan. 2015. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/dec-lei/4/2015/01/07/p/dre/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro. Aprova o Código de Procedimento e de Processo Tributário. *Diário da República*, Lisboa, 26 out. 1999. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/leis/>. Acesso em: 17 fev. 2019.

PORTUGAL. Lei n.º 15/2002, de 22 de fevereiro. Aprova o Código de Processo nos Tribunais Administrativos (revoga o Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho) e procede à quarta alteração do Decreto-Lei n.º 555/99, de 16 de Dezembro, alterado pelas Leis números 13/2000, de 20 de Julho, e 30-A/2000, de 20 de Dezembro, e pelo Decreto-Lei n.º 177/2001, de 4 de Julho. *Diário da República*, Lisboa, 22 fev. 2002. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/15/2002/p/cons/20151002/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Lei n.º 63/2011, de 14 de dezembro. Aprova a Lei da Arbitragem Voluntária. *Diário da República*, Lisboa, 14 dez. 2011. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/lei/63/2011/12/14/p/dre/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

PORTUGAL. Portaria n.º 112-A/2011. Vincula vários serviços e organismos do Ministério das Finanças e da Administração Pública à jurisdição do Centro de Arbitragem Administrativa. *Diário da República*, Lisboa, 22 mar. 2011c. Disponível em: <https://data.dre.pt/eli/port/112-a/2011/03/22/p/dre/pt/html>. Acesso em: 11 ago. 2019.

POULLET, Y. Os ODR ao serviço dos ADR. *Resolução Alternativa de Litígios: II* colectânea de textos publicados na News Letter GRAL. Porto Alegre: Agora Comunicação, 2008.

REALE, M. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RAWLS, J. *Uma teoria da justiça*. Lisboa: Presença, Fragmentos, 1991.

RIBEIRO, J. S. Principles of tax arbitration. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.

ROCHA, J. F. *Lições de procedimento e processo tributário*. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2014. 518 p.

- RODRIGUES, A. A possibilidade da arbitragem tributária. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- RODRIGUES, H. W. *Acesso à justiça no direito processual brasileiro*. São Paulo: Acadêmica, 1994. 146 p.
- ROMÃO, F. A arbitragem em direito tributário: traços gerais. In: CAMPOS, D. L.; FERREIRA, E. P. (org.). *A arbitragem em direito tributário: I conferência AIBAT-IDEFF*. Coimbra: Almedina, 2010. 163 p.
- ROSALEN, V. *Judiciário e política: fatos e versões da crise do judiciário do Brasil a partir de sua estrutura e dos litígios*. Curitiba: Juruá, 2018. 198 p.
- ROSEMBUJ, T. *La transacción tributaria: discrecionalidad y actos de consenso*. Barcelona: Atelier, 2000. 116 p.
- ROUSSEAU, J. J. *Do contrato social*. Tradução: Ana Resende. São Paulo: Martin Claret, 2013.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1963. t. 03. 686 p.
- SAINZ DE BUJANDA, F. *Hacienda y derecho: estudios de derecho financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966. t. 04. 611 p.
- SALDANHA SANCHES, J. L. *Manual de direito fiscal*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- SALDANHA SANCHES, J. L. *Princípios do contencioso tributário*. Lisboa: Fragmentos, 1987. 143 p.
- SÁNCHEZ-CASCADO, E. N.; FERNÁNDEZ CUEVAS, A.; MARTÍNEZ-OROZCO, M. O. *El estatuto del contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes*. Pamplona: Aranzadi, 1998. 323 p.
- SANCHO IZQUIERDO, M. *Tratado elemental de filosofía del derecho y principios de derecho natural*. 2. ed. Zaragoza: Librería General, 1944. 383 p.
- SANDER, F.; HERNANDEZ-CRESPO, M. D. A dialogue between professors Frank Sander and Mariana Hernandez Crespo: exploring the evolution of the multi-door courthouse. *University of St. Thomas Law Journal*, Minnesota, v. 5, n. 3, p. 665-674, set. 2008. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1265221>. Acesso em: 29 mar. 2019.
- SANTA CATARINA. Lei Complementar nº 313, de 22 de dezembro de 2005. Institui o Código de Direitos e Deveres do Contribuinte do Estado de Santa Catarina e adota outras providências. *Diário Oficial do Estado*, Florianópolis, SC, 22 dez. 2005. Disponível em: http://leis.alesc.sc.gov.br/html/2005/313_2005_lei_complementar.html. Acesso em: 27 dez. 2019.

- SANTI, E. M. D. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001. 303 p.
- SANTI, E. M. D. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.
- SANTOS, A. C. O Crescente desequilíbrio entre as prerrogativas do fisco português e os direitos e garantias dos contribuintes. In: ALMEIDA, D. F.; GOMES, F. L.; CATARINO, J. R. (org.). *Garantias dos contribuintes no sistema tributário: homenagem a Diogo Leite de Campos*. São Paulo: Saraiva, 2013. 744 p.
- SANTOS, B. S. *Para uma revolução democrática da justiça*. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2004.
- SANTOS, R. S. S. *Noções gerais da arbitragem*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. 114 p.
- SANTOS, R. S. S.; MAILLART, A. S. A “cultura da sentença” em 2016/2017 e a sua reprodução pelas escolas de direito no sul do Brasil. *Revista da Faculdade de Direito UFMG*, Belo Horizonte, n. 73, pp. 671-699, jul./dez. 2018. DOI: 10.12818/P.0304-2340.2018v73p671.
- SANTOS, V. M. *A humanidade e o seu patrimônio: reflexões contextuais sobre a conceptualidade evolutiva e dinâmica operatória em teoria das relações internacionais*. Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2001. 944 p.
- SARAIVA FILHO, O. O. P. A transação e a arbitragem no direito constitucional-tributário brasileiro. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.
- SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. 507 p.
- SCHUMPETER, J. A. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Rio de Janeiro: Zahar, 1984.
- SEN, A. K. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SERRA, M. F. S. A arbitragem administrativa em Portugal: evolução recente e perspectivas. In: VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B. (Org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. 393 p.
- SERRANO ANTÓN, F. (dir.). *Cliente o contribuyente?* Pamplona: Thomson Civitas, 2008. 162 p.
- SEVEGNANI, J. *A resistência aos tributos no Brasil: estado e sociedade em conflito*. São José: Conceito Editorial, 2009. 236 p.

SEVILLA SEGURA, J. V. *Política y técnica tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2004. 707 p.

SILVA, J. A. *Curso de direito constitucional positivo*. 25. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVESTRE, H. C.; CATARINO, J. R.; ARAÚJO, J. F. F. E. Evidence of co-production in public service provision: the case of the Administrative Arbitration Centre in Portugal. *Revista de Administração*, São Paulo, v. 51, n. 4, out./dez. 2016. DOI:10.1016/j.rausp.2016.07.007

SMITH, A. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996. v. 2.

SOUSA, D. P. *Direito fiscal e processo tributário*. Coimbra: Coimbra Editora, 2013. 614 p.

SOUSA, M. R.; ALEXANDRINO, J. M. *Constituição da república portuguesa comentada: introdução teórica e histórica, anotações, doutrina e jurisprudência, lei do tribunal constitucional*. Lisboa: Lex, 2000. 548 p.

SOUSA, R. G. *Compêndio de legislação tributária*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (coord.). Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. 216 p.

SOUSA, R. G.; ATALIBA, G.; CARVALHO, P. B. *Comentários ao código tributário nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975. 172 p.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 612.439-RS, 2003/0212460-3. Órgão Julgador: Segunda Turma. Relator: João Otávio de Noronha 25 de outubro de 2005. *Diário de Justiça*, 14 set. 2006.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 802.060/RS. Órgão Julgador: Primeira Turma. Relator: Min. Luiz Fux, 17 de dezembro de 2009. *Diário de Justiça*, 22 fev. 2010

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 904.813-PR, 2006/0038111-2. Relator: Nancy Andrighi, 20 de outubro de 2011. *Diário de Justiça*, 28 fev. 2012.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. AI 52181-GB. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Bilac Pinto, 14 de novembro de 1973. *Diário de Justiça*, 15 fev. 1974.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. SE-AgR 5206-EP. Órgão Julgador: Tribunal Pleno. Relator: Sepúlveda Pertence, 12 de dezembro de 2001. *Diário de Justiça*, 30 abr. 2004.

SZKLAROWSKY, L. F. (coord.) *Morosidade da justiça: causas e soluções*. Brasília: Consulex, 2001.

TARTUCE, F. *Direito civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. 935 p.

TEIXEIRA, A. B. *A relação jurídica fiscal*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1962. 127 p.

TEIXEIRA, G. *Manual de direito fiscal*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2016. 430 p.

THE WORLD BANK. *Doing business*. Dados. 2019. Disponível em: https://portugues.doingbusiness.org/pt/data/exploreconomies/brazil#DB_tax. Acesso em: 17 set. 2019.

TORMENTA, J. *As sociedades gestoras de participações sociais como instrumento de planeamento fiscal e os seus limites*. Coimbra: Coimbra Editora; Lisboa: Wolters Kluwer, 2011.

TORRES, H. T. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 667 p.

TORRES, H. T. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites da revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008a. 507 p.

TORRES, H. T. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar. 2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29493>. Acesso em: 11 nov. 2011.

TORRES, R. L. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. 200 p.

TORRES, R. L.; BARBOSA-FOHRMANN, A. P. *Estudos de direito público e filosofia do direito: um diálogo entre Brasil e Alemanha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, R. L. *Curso de direito financeiro e tributário*. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011. 464 p.

TORRES, R. L. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 439 p.

TORRES, R. L. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

TORRES, R. L. *Planejamento tributário: elisão abusiva e evasão fiscal*. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. 190 p.

TORRES, R. L. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008b. 507 p.

TORRES, R. L. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. 598 p.

UCKMAR, V. El Sistema tributario: las instituciones, las administraciones fiscales, los contribuyentes. In: BANDEIRA DE MELLO, C. A. (org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, 1997. 340 p.

UCKMAR, V. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, EDUC, 1976. 122 p.

UCKMAR, V.; TUNDO, F. *Codice del processo tributario: diritto e pratica*. Piacenza: La Tribuna, 2007.

UNIÃO EUROPEIA. *Documento de reflexão controlar a globalização*. Bruxelas: Comissão Europeia, 2017a. 35 p.

UNIÃO EUROPEIA. *Documento de reflexão sobre a dimensão social da Europa*. Bruxelas: Comissão Europeia, 2017b.

UNIÃO EUROPEIA. *O estado da união 2018*. Luxemburgo: Serviço de Publicações da União Europeia, 2018. 173 p.

VALLE, M. D. T.; PASINATTO. Arbitragem tributária no Brasil e o interesse público: um novo mito da caverna? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. 381 p.

VANONI, E. *Natureza e a interpretação das leis tributárias*. Tradução: Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Edições Financeiras; Pádua: CEDAM, 1932.

VASQUEZ, S. *O princípio da equivalência como critério de igualdade tributária*. Coimbra: Almedina, 2008. 785 p.

VELARDE ARAMAYO, M. S. (coord.). *Introducción al derecho del arbitraje y mediación*. Salamanca: Ratio Legis, 2006. 332 p.

VELARDE ARAMAYO, M. S.; IBARRECHE, R. S. Mecanismos de heterocomposición de conflictos: del arbitraje a los “ADR”. In: VELARDE ARAMAYO, M. S. (coord.). *Introducción al derecho del arbitraje y mediación*. Salamanca: Ratio Legis, 2006. 332 p.

VENOSA, S. S. *Direito civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013. v. 2. 637 p.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005. 230 p.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al ordenamiento tributario español. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*: artigos, comentários de jurisprudência, recensões e crónica de actualidade. Lisboa, ano 10, n. 3 e 4, p. 247-271, verão 2018.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. La situación actual de la implantación del arbitraje tributario en España. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária n.º 7*. Lisboa: CAAD, jun. 2017. 70 p.

- VILLA-LOBOS, N. A implementação da arbitragem tributária em Portugal. In: BARROSO, S. (coord.). In: CONGRESSO LUSO-BRASILEIRO DE AUDITORES FISCAIS E ADUANEIROS, 1. Porto: APIT, 2016. 311 p.
- VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. A natureza especial dos tribunais arbitrais tributários. *Revista Internacional de Arbitragem e Conciliação*, Coimbra, ano 7, v. VII, p. 87-122. 2014.
- VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Arbitragem tributária nº 10*. Lisboa: CAAD, jan. 2019. 46 p.
- VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *Guia da arbitragem tributária*. 2. ed. rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2017. 294 p.
- VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. The special nature of tax arbitration courts. In: VILLA-LOBOS, N.; PEREIRA, T. C. (coord.). *The portuguese tax arbitration regime*. Coimbra: Almedina, 2015. 382 p.
- VILLA-LOBOS, N.; VIEIRA, M. B (org.). *Mais justiça administrativa e fiscal: arbitragem*. Coimbra: Coimbra Editora; Wolters Kluwer, 2010. 393 p.
- WALZER, M. *As esferas da justiça: em defesa do pluralismo e da igualdade*. Tradução: Nuno Valadas. Lisboa: Presença, 1999. 319 p.
- WALZER, M. *Las esferas de la justicia: una defensa del pluralismo y la igualdad*. Tradução: Heriberto Rubio. 2. ed. México: FCE, 2001. 333 p.
- WARAT, L. A. Ecologia, psicanálise e mediação. In: WARAT, L. A. (org.). *Em nome do acordo: a mediação no direito*. Florianópolis, Buenos Aires: ALMED, 1998. 102 p.
- WARAT, L. A. *O Direito e sua linguagem*. 2. ed. aum. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris, 1995.
- WARAT, L. A. *O ofício do mediador*. Florianópolis: Habitus, 2001. v. 1. 278 p.
- WARAT, L. A. *Surfando na pororoca: o ofício do mediador*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. v. III. 423 p.
- WARE, S. J. *Principles of alternative dispute resolution*. 3. ed. Saint Paul: West Academic Publishing, 2007. 513 p.
- WATANABE, K. A mentalidade e os meios alternativos de solução de conflitos no Brasil. In: GRINOVER, A. P.; WATANABE, K.; LAGRATA NETO, C. (coord.). *Mediação e gerenciamento do processo: revolução na prestação jurisdicional*. São Paulo: Atlas, 2007.
- WATANABE, K. Acesso à justiça e meios consensuais de solução de conflitos. In: ALMEIDA, R. A.; ALMEIDA, T.; CRESPO, M. H. (org.). *Tribunal multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil*. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

WATANABE, K. Cultura da sentença e cultura da pacificação. In: YARSHELL, F. L.; MORAES, M. Z. (org.). *Estudos em homenagem à professora Ada Pellegrini Grinover*. São Paulo: DPJ, 2005.

WEBER, M. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 4. ed. Tradução: Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília, DF: UnB, 2015a. v. 1. 422 p.

WEBER, M. *Economia e sociedade: fundamentos da sociologia compreensiva*. 4. ed. Tradução: Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília, DF: UnB, 2015b. v. 2. 580 p.

WITTGENSTEIN, L. *Tractatus logico-philosophicus*. Tradução: José Arthur Giannotti. São Paulo: USP, 1968. 152 p.

WOLKMER, A. C. *Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Alfa Ômega, 2001. 403 p.

XAVIER, A. *Direito tributário e empresarial: pareceres*. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

XAVIER, A. *Direito tributário internacional*. 2. ed. atual. Coimbra: Almedina, 2007.