



**Carlos Henrique Machado, João Ricardo
Catarino, Susana Sobral**

*Marco Teórico do Modelo Multiportas no Direito Tributário Brasileiro:
Arbitragem, Mediação, Conciliação e Transação*

DOI: [https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(33\)2023.ic-03](https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(33)2023.ic-03)

Secção I

Investigação Científica*

* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

Marco Teórico do Modelo Multiportas no Direito Tributário Brasileiro: Arbitragem, Mediação, Conciliação e Transação

Theoretical Framework of Multi-Door Courthouse in Brazilian Tax Law: Arbitration, Mediation, Conciliation and Transaction

Carlos Henrique MACHADO¹
João Ricardo CATARINO²
Susana SOBRAL³

RESUMO: O paradigma multiportas no direito tributário definitivamente ingressou no debate público brasileiro. Com forte inspiração em modelos de direito comparado, o aparato normativo legitimador do discurso plurijurisdicional tem avançado sensivelmente nos últimos anos. Entretanto, a ausência de um marco jurídico-teórico bem definido a respeito da internalização dos institutos de ascendência privada nos redutos do direito tributário ainda acarreta dificuldades importantes para a consolidação mais segura dos mecanismos concertados de prevenção e de resolução de conflitos. O escopo do presente artigo consiste justamente em investigar as conquistas normativas alcançadas ao longo da última década, propondo uma avaliação crítica acerca dos méritos e dos percalços dessa nova realidade. Em paralelo, pretende-se identificar os caminhos alvissareiros para a edificação exitosa de um sistema multiportas, a fim de que as iniciativas atuais não resultem ofuscadas como políticas meramente transitórias, efêmeras e oportunistas, com fins exclusivamente arrecadatários.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Multiportas; Arbitragem, Mediação, Conciliação; Transação.

ABSTRACT: The multi-door paradigm in tax law has definitely entered the Brazilian public discussion. Strongly inspired by comparative law models, the normative apparatus that legitimizes the multi-jurisdictional speech has significantly advanced in recent years. However, the absence of a well-defined legal-theoretical framework regarding the internalization of institutes of private ancestry in the strongholds of tax law still causes important difficulties for the safer consolidation of concerted mechanisms for prevention and resolution of conflicts. The purpose of this article is precisely to investigate the normative achievements obtained over the last decade,

¹ Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. UFSC. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Professor da Faculdade CESUSC. Advogado. <http://lattes.cnpq.br/3768179854318949>. ORCID ID: 0000-0001-6991-5266.

² Professor Catedrático, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, CAPP - Centro de Administração e Políticas Públicas. Universidade de Lisboa (CAPP/ISCSP/ULISBOA). jcatarino@iscsp.ulisboa.pt. Ciência ID: 9C1B-0088-F42F. ORCID ID: 0000-0001-9372-083X.

³ Mestranda no MPA - Mestrado em Administração Pública, ISCSP/Universidade de Lisboa. Técnica Superior do PlanAPP - Centro de Competência de Planeamento, de Políticas e de Prospetiva da Administração Pública - PCM-Presidência do Conselho de Ministros. Email: susana.sobral@planapp.gov.pt. Ciência ID: 4F11-D9FB-B61B. ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-9672-2555>.

proposing a critical assessment of the merits and mishaps of this new reality. At the same time, it is intended to identify the promising ways for the successful construction of a multi-door system, so that current initiatives do not become overshadowed as merely transitory, ephemeral and opportunistic policies, with exclusively tax collection purposes.

KEYWORDS: Tax Law; Multi-Door Courthouse; Arbitration, Mediation, Conciliation; Transaction.

1. INTRODUÇÃO

A implementação de mecanismos inovadores voltados à prevenção e à resolução de conflitos em matéria tributária definitivamente ingressou no debate público, notadamente no Brasil, corporificando um paradigma disruptivo de jurisdição plural que responde por “modelo multiportas”.⁴

O *Multi-Door Courthouse* (Tribunal Multiportas) remete ao sistema institucionalizado nos Estados Unidos da América, no final dos anos 1970, quando o professor alemão Frank Sander, radicado na Harvard Law School, começou a concentrar as suas investigações acadêmicas no campo dos chamados “métodos alternativos de resolução de conflitos” (*alternative dispute resolution – ADR’s*), superando as fronteiras da justiça tradicional. Desde a sua gênese, a proposta plurijurisdicional adquiriu diferentes contornos ao redor do mundo, assumindo variadas estruturas, sistemáticas, conceituações e nomenclaturas.

No Brasil, o modelo multiportas no direito tributário tem postulado uma abrangência bastante ampla, relacionada com um 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 potencialidade de interesses subjetivos contrapostos entre as fazendas públicas e os contribuintes, objetivando, ao fim, colaborar para a pacificação social.

Essa tendência tem avançado sensivelmente nos últimos anos,⁵ com franca inspiração em diferentes modelos do direito comparado,⁶ havendo conquistado um espaço de afirmação mais efetivo por ocasião da grave crise

⁴ MACHADO, C. H. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.

⁵ SARAIVA FILHO, O. O.; GUIMARÃES, V. B. (Org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

⁶ DOMINGOS, F. N. *Justiça tributária*. Um novo roteiro. Rei dos Livros, 2019.

sanitária decorrente da pandemia da Covid-19. O discurso de fuga em relação ao conturbado sistema monista e centralizado do poder judiciário tradicional, desde então, tem-se potencializado com um apoio institucional bastante amplo,⁷ sobremodo a partir de uma postura menos intransigente e largamente encampada pelas administrações tributárias,⁸ atualmente repercutindo em robustas políticas públicas⁹ incorporadas pelo sistema de justiça.¹⁰

O conceito multiportas retrata uma nova dogmática jusfilosófica, atenta às fragilidades funcionais do Estado contemporâneo e aos inegáveis abalos que têm acometido as instituições democráticas, a exemplo do protagonismo excessivo e nocivo do poder judiciário, dos excessos burocráticos do poder executivo e dos lobbies indesejáveis nas ações do poder legislativo, interferindo no forjamento da *volonté générale*. Se é certo que outrora a lei já representou uma segurança mais efetiva para os cidadãos contra os arroubos autoritários dos poderes instituídos, hoje tem sido justamente referenciada como um embrião de insegurança para o direito, diante da profusão normativa demasiadamente complexa, excessiva e mal elaborada. Uma profunda crise de legitimidade que se erige a partir e no próprio âmago do Estado fiscal.

A essência do modelo multiportas radica em oferecer legitimidade consentânea para um conjunto de técnicas votadas ao enfrentamento da litigiosidade tributária. Significa dizer: o modelo multiportas não renega o Estado-jurisdição, mas também não o venera. Com isso, supera-se o clássico e

⁷ A Meta 9 do Poder Judiciário, anunciada pelo Conselho Nacional de Justiça, consiste em integrar a Agenda 2030 ao Poder Judiciário, incumbindo os Tribunais de realizarem ações de prevenção ou desjudicialização de litígios voltadas aos objetivos de desenvolvimento sustentável da Agenda 2030. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/agenda-2030/meta-9-do-poder-judiciario/>.

⁸ Com a finalidade de estimular a redução da litigiosidade e promover a cultura do acordo, Advogado-Geral da União defende participação da Administração Pública em meios alternativos de solução de conflitos. Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/comunicacao/noticias/advogado-geral-da-uniao-defende-participacao-da-administracao-publica-em-meios-alternativos-de-solucao-de-conflitos>.

⁹ Comissão de Juristas, criada pelo Ato Conjunto nº 1, de 2022, do Presidente do Senado Federal e do Presidente do Supremo Tribunal Federal, atua com o objetivo principal de elaborar anteprojetos de proposições legislativas que dinamizem, unifiquem e modernizem o processo administrativo e tributário nacional, com foco na mediação e conciliação, no prazo de 180 dias, a contar de sua instalação. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/conciliacao-e-mediacao-na-esfera-tributaria-serao-focos-de-comissao-no-senado-06042022>.

¹⁰ Recomendação nº 120, de 28 de outubro de 2021, do Conselho Nacional de Justiça, aconselha o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>.

já anacrônico ideário de jurisdição como um reflexo exclusivo do Estado, erigido a partir de interpretações equivocadas a respeito do princípio de inafastabilidade do poder judiciário.

Esse avanço disruptivo passa a reconhecer, notadamente no Estado constitucional de direito, um postulado jurídico de envergadura mais abrangente, que responde por “tutela jurisdicional efetiva”, legitimando os métodos alternativos (adequados) de prevenção e de resolução de conflitos como instrumentos *tipicamente jurisdicionais*. Ou seja, modelos abertos à participação do contribuinte, qualificados por equivalente dignidade jurídico-constitucional em relação à clássica estrutura do poder judiciário, com predicados e virtudes plenamente capazes de contribuir para a cidadania mais efetiva. Uma nova realidade, descolada de tempos ainda recentes, em que se enxergava a negociação tributária como um ominoso paraíso de malversação, além de um suposto reduto de corrupção e de incentivos inoportunos para os contribuintes maus pagadores.

O Estado constitucional e democrático de direito sustenta-se na efetiva participação cidadã, que certamente não se limita à escolha de seus representantes e mandatários, mas que encontra a sua plenitude também na definição e no acesso concreto às políticas públicas, bem como na gestão e na resolução de conflitos. A tributação representa, nessa perspectiva, o custeio do Estado e o viés econômico da cidadania, de modo a autorizar e legitimar a participação dos contribuintes nas escolhas políticas assumidas em nome da coletividade.

Não é preciso afirmar que os índices de litigiosidade assustam no Brasil, mais especialmente na seara fiscal e tributária. A quantidade colossal de demandas judicializadas, que se acumulam aos milhões nas prateleiras dos órgãos do poder judiciário, não encontra paralelos em lugar algum do mundo. Estimam-se cerca de 75 milhões de ações submetidas à apreciação da jurisdição tradicional, sendo o volume das execuções fiscais representativo de 36% desse volume total.¹¹

¹¹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2021*. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>.

O Relatório “Justiça em Números” do Conselho Nacional de Justiça, remissivo ao ano de 2021, aponta a existência de aproximadamente 27 milhões de processos de execução fiscal tramitando nas estruturas do poder judiciário, com uma taxa de congestionamento que supera os 87%. Ou seja, um sistema jurisdicional que não consegue dar a vazão adequada para os litígios, mesmo em tempos de acelerada tecnologia e de informatização. Na perspectiva do jurisdicionado, reside na morosidade a face mais evidente do sistema em colapso.

De outra perspectiva, o represamento arrecadatário do contencioso fiscal no Brasil superou a cifra astronômica de R\$ 5,4 trilhões, equivalente a 70% do Produto Interno Bruto.¹² São números fartos e impactantes que vêm sendo expostos com recorrência e transparência para a sociedade civil, despertando questões sensíveis que permanecem adormecidas até há pouco tempo. Sob o ponto de vista federativo, IR (federal), ICMS (estadual) e ISS (municipal) correspondem aos tributos com maior impacto no contencioso tributário.

Esse panorama conturbado representa um fardo bastante penoso para a sociedade contribuinte e faz ascender fundados questionamentos acerca do verdadeiro e legítimo interesse público almejado com a persecução kafkiana de créditos tributários que se têm demonstrado historicamente irrecuperáveis, notadamente por meio das cobranças executivas malsucedidas. Intransigência e incoerência na cobrança de montantes que somente fazem incrementar o já elevado custo da máquina pública, somando-se à insegurança jurídica e à falta de previsibilidade na condução das relações fiscais em razão da produção falha da legislação, além de prejuízos imensuráveis para o ambiente de negócios e da aversão dos investimentos indispensáveis ao desenvolvimento do país.

Em suma, o que se propõe a partir do modelo multiportas de justiça tributária, aspirando um sistema mais racional e adequado de pacificação social, é justamente a afirmação de um novo paradigma de enfrentamento da litigiosidade, alicerçado na democracia e na cidadania, sugerindo uma cultura inovadora. Eis o elemento-chave: uma *nova cultura jurídica* pautada na

¹² INSPER. *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020 - Ano de referência 2019*. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.

consensualidade e no entendimento dialógico, em oposição ao autoritarismo fiscal, sabidamente indutor dos conflitos.

Enfim, uma cultura transformada (e transformadora), suficientemente capaz de orientar a administração pública a sentar-se à mesa com os cidadãos-contribuintes, desnudada daquela altivez típica do *ius imperii* que historicamente conduziu a atividade tributante; mas que também, por outro lado, conscientize e traga o sujeito-contribuinte para o exercício do seu dever fundamental de cidadão. Cede espaço a imposição unilateral da vontade na resolução de conflitos, ganhando protagonismo o palco democrático, pautado na concertação, previsibilidade e segurança.

2. O CAMINHO PERCORRIDO

E possível dizer que um modelo multiportas em direito tributário se edifica a partir de quatro premissas centrais: política, cultural, econômica e jurídica.

A cidadania efetiva (premissa política) implica a maior participação, a humanização das relações, a confiança mútua e o mais amplo acesso à justiça pelos contribuintes. A pluralidade jurisdicional (premissa cultural) ressoa o ideal de consensualidade, a customização da justiça, a especialização na prestação e o melhor custo-benefício. O impacto fiscal (premissa econômica) reflete o incremento arrecadatório, a boa arrecadação, a desburocratização e a otimização da máquina pública. Já as decisões potencialmente melhores (premissa jurídica) supõem uma qualidade acrescida aos julgamentos, a celeridade na prestação jurisdicional, a adequação dos instrumentos jurídicos, além da previsibilidade e da segurança das relações sociais.

Os primeiros passos em direção à consolidação de um modelo multijurisdicional no Brasil remetem ainda ao ano de 2010, quando o Conselho Nacional de Justiça (CNJ) editou a Resolução nº 125, institucionalizando solenemente uma política judiciária nacional voltada ao tratamento dos conflitos de interesses. O propósito foi assegurar a todos o direito à resolução dos conflitos por meios mais apropriados à sua natureza e às suas peculiaridades, a fim de promover a centralização das estruturas judiciárias, a adequada formação e o treinamento dos servidores, conciliadores e mediadores, além do acompanhamento estatístico e específico dos litígios.

Passo imediatamente seguinte foi a idealização e o desenvolvimento de um novo Código de Processo Civil, consubstanciado na Lei nº 13.105, de 2015, que tratou de explicitar um dever inovador para o Estado de promover a solução consensual dos conflitos, diante da sensibilidade e da percepção do legislador ordinário de estimular os equivalentes jurisdicionais. Nesse contexto, a legislação processual e procedimental passou a contemplar orientações no sentido de que a conciliação, a mediação e os outros mecanismos de resolução consensual de conflitos deveriam ser encorajados pelos operadores do direito, inclusive no curso dos processos judiciais (art. 3º, §3º), sem deixar de considerar, ainda, a permissibilidade para a arbitragem (§1º).

Também no ano de 2015, introduziu-se uma reforma significativa na Lei Geral de Arbitragem, por meio da Lei nº 13.129, de 2015, incorporando os entendimentos então consolidados pela doutrina e pela jurisprudência a respeito do procedimento arbitral, em especial a admissibilidade textual da arbitragem nos domínios da administração pública. No mesmo ano, surge o marco legal da mediação e da autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública, nos termos da Lei nº 13.140, de 2015, objetivando auxiliar e estimular a identificação e o desenvolvimento de soluções consensuais para as controvérsias jurídicas na esfera pública.

Especificamente no campo do direito tributário, a evolução legislativa caminhou mais cautelosa, por certo em razão das francas resistências que historicamente soergueram um posicionamento mais refratário acerca da consensualidade nos redutos arrecadatários do Estado.¹³ Premissas outrora inquestionáveis como a legalidade estrita e a ausência de discricionariedade na atividade tributante, além da equívoca hermenêutica sobre a indisponibilidade e irrenunciabilidade do crédito tributário, conduziram ao esvaziamento do debate durante algum tempo.

No início dos anos 2000, iniciativas voltadas à mitigação da conflitualidade passaram a ecoar no âmbito direito tributário, muito embora

¹³ Recentemente, o Ministro Dias Toffoli, do Supremo Tribunal Federal, durante sessão a respeito do fim do voto de qualidade no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARFF), manifestou-se no sentido de que “é muito mais correto e muito mais decente que alguns tribunais arbitrais, que têm mostrado fragilidades”. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-28/judiciario-correto-decente-arbitragem-toffoli>.

revestidas do mencionado comedimento, resultante da então cultura jurídica impositiva que orientava o tratamento da litigiosidade fiscal.

A política institucional de prevenção e redução da litigiosidade despontou com a Lei nº 10.522, de 2002, estabelecendo dispensas para a constituição de créditos públicos, para as inscrições em Dívida Ativa e para o ajuizamento de execuções fiscais. Em sequência, regulamentos fazendários desobrigaram a apresentação de contestações e o oferecimento de contrarrazões em recursos processuais.¹⁴

Nesse percurso, a Lei nº 12.767, de 2012, tratou de incluir entre os títulos de crédito sujeitos a protesto também as Certidões de Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das suas respectivas autarquias e fundações públicas, modificando a Lei nº 9.492, de 1997, que trata do protesto de títulos em geral e outros documentos de dívida.

Com o advento da Portaria PGFN nº 396, de 2016, restou regulamentado o regime diferenciado de cobrança de créditos (RDCC), com o objetivo de potencializar a eficiência da recuperação dos créditos públicos. No ano seguinte, com a edição da Portaria PGFN nº 948, de 2017, foi disciplinado o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR), com o propósito de apurar as responsabilidades de terceiros pela prática de infração consistente na dissolução irregular de pessoas jurídicas devedoras.

Outro marco legislativo importante para uma reviravolta cultural na atuação contenciosa da administração pública emergiu com a edição da Portaria PGFN nº 33, de 2018, introduzindo medidas e critérios específicos para a garantia da legalidade das inscrições em Dívida Ativa, para a apresentação dos pedidos de revisão de dívida inscrita (PRDI), para o oferecimento antecipado de bens e de direitos à penhora, bem como para o ajuizamento seletivo de execuções fiscais, sem prejuízo de atos protetivos da administração tributária, como o instituto da averbação pré-executória, assegurada a impugnação pelos interessados.

Já a Portaria PGFN nº 742, de 2018, tratou de disciplinar a celebração de negócio jurídico processual (NJP) em sede de execução fiscal, observando-se

¹⁴ Vide Portaria PGFN nº 294, de 2010, alterada pela Portaria PGFN nº 502, de 2016.

o disposto no art. 190 do Código de Processo Civil, com o fim de promover o equacionamento de débitos inscritos em Dívida Ativa.

Em 2019, o Governo Federal editou a Medida Provisória nº 899, posteriormente convertida na Lei Federal nº 13.988, de 2020 (batizada “Lei do Contribuinte Legal”), disciplinando a transação dos créditos de natureza tributária (e também de natureza não tributária), o que finalmente tratou de regulamentar o art. 171 do Código Tributário Nacional (CTN), uma disposição normativa geral já existente no ordenamento jurídico brasileiro desde o ano de 1966. Com a promulgação da Lei Complementar nº 174, de 2020, restou ampliado o escopo de abrangência da transação tributária, para também abarcar os créditos apurados sob o Regime do Simples Nacional.

A legislação federal despontou na esteira de algumas experiências pretéritas, regulamentadas por diversas legislações no âmbito dos Estados e dos Municípios, malgrado muitas delas nem sequer tivessem saído efetivamente do papel. Um registro necessário, entretanto, exatamente porque exitoso, refere-se ao modelo de transação de créditos tributários e não tributários implementado pelo Município de Blumenau, no Estado de Santa Catarina, nos termos da Lei nº 8.532, de 2017, que evidenciou uma experiência consensual precursora no Brasil, laureada com o Prêmio Innovare, concedido pelo Conselho Nacional de Justiça.

O sucesso quase imediato da transação tributária na esfera federal certamente decorreu, em grande parte, do dramático cenário da crise sanitária decorrente da pandemia da COVID-19, que catapultou a concretização de milhares de negociações a partir dos editais lançados pela fazenda pública, abrangendo diferentes contribuintes e setores da economia nacional.¹⁵ Nada obstante, a mera adesão pelos interessados às regras propostas pela administração tributária, a partir de condições normativas rígidas (editais), acabou desvirtuando o propósito e a essência da “negociação” mais efetiva. Isso porque, em seu fundamento teleológico anunciado, o modelo transacional tributário, pautado na consensualidade e na autonomia de vontades, pretendeu sobretudo uma ruptura com a sistemática dos parcelamentos e dos

¹⁵ Até Abr/2020, 1,1 milhão de acordos haviam sido celebrados entre contribuintes e União, atingindo a cifra de R\$ 263 bilhões. Disponível em: <https://valor.globo.com/impreso/noticia/2022/05/06/uniao-negocia-r-265-bi-de-dividas-com-contribuintes.ghtml>.

reparcelamentos indiscriminados, historicamente concedidos aos interessados, sem maior particularização dos débitos e dos sujeitos passivos.

Noutras palavras, pode-se dizer que o regime de transação tributária acenou para uma negociação com os contribuintes a partir da respectiva situação (capacidade) econômica individual, identificada a partir de elementos concretos. Nesse sentido, como manifestado pelos chamados Programas de Retomada Fiscal no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, as ações de negociação foram idealizadas com a finalidade de promover a regularidade fiscal das pessoas físicas e jurídicas, de aproximar as partes e resolver os conflitos, além de incrementar a arrecadação fiscal.

Em linhas gerais, as modalidades de transação tributária inicialmente introduzidas pela Lei Federal nº 13.988, de 2020, compreenderam três formatos: a transação da dívida ativa; a transação por adesão no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica; e a transação por adesão no contencioso tributário de pequeno valor (podendo ser crédito inscrito ou não em Dívida Ativa da União). Só recentemente, porém, com o advento da Lei Federal nº 14.375, de 2022, também os créditos tributários sob administração da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia (RFB) foram também admitidos para a transação tributária, ou seja, no âmbito do contencioso administrativo fiscal.¹⁶

A transação tributária federal é efetivada por “adesão” às regras apresentadas de modo objetivo pela fazenda pública, mediante a publicação de editais, ou por meio das denominadas “propostas individuais” de transação, oriundas de iniciativa do próprio contribuinte ou dos órgãos da União Federal. De regra, as transações “por adesão” abrigam débitos com importâncias menores, a partir de procedimentos mais simplificados e com reduzida burocracia. Já as transações por “proposta individual”, de outra maneira, contemplam tanto a negociação da Dívida Ativa (tributária ou não tributária) como também aquela do contencioso administrativo (inaugurada com o advento recente da Lei Federal nº 14.375, de 2022), focada em créditos com valores mais expressivos ou situações especiais.

¹⁶ A Lei Federal nº 14.375, de 2022, introduziu importantes modificações na sistemática originária da transação tributária, estabelecendo um aumento para o teto nos descontos (antes 50%; agora 65%) e a ampliação dos prazos para pagamento como regra geral (antes 84 meses; agora 120 meses).

Cada modelo de transação concebe características e condições peculiares, como é próprio, aliás, de um “sistema de negociações”. Ainda assim, a legislação impõe limites aos benefícios contemplados, permitindo descontos (de multas, juros e encargos legais, além do próprio do montante principal, em determinadas situações¹⁷), prazos e formas especiais para pagamento (incluindo o diferimento e a moratória), bem como o oferecimento, a substituição ou a alienação de garantias e constrições. Com o advento da mencionada Lei Federal nº 14.375, de 2022, os benefícios legalmente admitidos passaram a incluir, adicionalmente, a utilização de créditos oriundos de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa, assim como do uso de precatórios ou direitos creditórios com sentença de valor transitada em julgado.¹⁸

De todo modo, malgrado o inegável avanço promovido pelo sistema transacional de créditos tributários e não tributários da União para o enfrentamento da litigiosidade, não há como ignorar o aspecto de que a verdadeira transação – a *negociação em essência* –, ficou reduzida aos redutos mais estritos dos acordos realizados por meio das “propostas individuais”, não apenas limitadas, exclusivamente, à mera anuência das condições editalícias. Nas hipóteses de transação “por adesão”, como sugestiona o próprio nome do instituto, resta ao contribuinte acatar ou não as regras ofertadas pela administração pública.

A título de ilustração comparativa, o modelo verdadeiramente precursor do negócio tributário no Brasil, adotado pelo Município de Blumenau, preconiza uma transação distinta de créditos tributários e não tributários, que pressupõe o ajuizamento de execução fiscal (iniciadas até o ano de 2018), cujo valor histórico da negociação não ultrapasse o montante equivalente a sessenta salários-mínimos vigentes no momento do acordo. Nesse modelo, a transação (ou, melhor dizendo, a *conciliação judicial*, uma vez que os acordos são

¹⁷ Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios: I - a concessão de descontos nas multas, nos juros e nos encargos legais relativos a créditos a serem transacionados que sejam classificados como irrecuperáveis ou de difícil recuperação, conforme critérios estabelecidos pela autoridade competente, nos termos do parágrafo único do art. 14 desta Lei; (Lei 13.988, de 2020).

¹⁸ Recentemente, a Portaria PGFN/ME nº 6.757, de 2022, introduziu modificações na regulamentação das transações tributárias, com destaque para redução do montante admitido nos casos de transação individual (antes R\$ 15 milhões; agora R\$ 10 milhões) e para a instituição da transação “simplificada” (abarcando as dívidas de R\$ 1 milhão a R\$ 10 milhões).

facilitados e submetidos à homologação pelo magistrado competente¹⁹) possui contornos mais evidentes de uma *negociação efetiva*, a partir de ajustes e de descontos percentuais concedidos com suporte em critérios (subjetivos) objetivados pela norma jurídica: I - o histórico fiscal do sujeito passivo, o cumprimento dos deveres de colaboração do sujeito passivo para com o fisco e a adoção de critérios de boa governança; II - a situação econômico-financeira do sujeito passivo, a existência de doença grave sua ou de seu dependente, e a existência de bens do devedor capazes de garantir o adimplemento da dívida; III - o tempo de duração da ação judicial; IV - a economicidade da operação de cobrança; V - as concessões mútuas ofertadas pelas partes; VI - a probabilidade de êxito do município na demanda judicial; VII - os precedentes dos Tribunais Superiores firmados em súmulas, recursos repetitivos, e repercussão geral sobre a matéria em discussão (art. 9º da Lei nº 8.532, de 2017).

Igualmente em nível local, no ano de 2022, o Município de Porto Alegre, no Estado do Rio Grande do Sul, tratou de publicar a Lei Municipal nº 13.028, instituindo um modelo de mediação em matéria tributária. Com propósito declarado de incentivar a “cultura de conciliação tributária”, a legislação local disciplina a mediação como um meio de prevenção e de resolução consensual de conflitos em matéria tributária (administrativa e judicial) entre a administração tributária municipal e os contribuintes. Trata-se de procedimento de envergadura bastante abrangente, permissivo da negociação (mediação) nas mais diferentes fases dos conflitos de interesse, como a consulta fiscal, o pré-lançamento, o contencioso administrativo-tributário, a inscrição em dívida ativa e o contencioso judicial tributário.

Já no campo dos chamados mecanismos “heterocompositivos” de resolução e de prevenção de conflitos em matéria tributária, os debates públicos e os avanços legislativos têm-se intensificado na direção da arbitragem, tanto em nível federal quando na esfera estadual/ regional, sob a influência importante do exitoso modelo arbitral implementado em Portugal,

¹⁹ Cumpre observar que a conciliação não se confunde com o instituto da transação, muito embora uma transação possa compor o conteúdo de uma conciliação, tal como a renúncia à pretensão ou o reconhecimento da procedência. Nesse sentido, o art. 487 do CPC é lapidar: “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”.

estruturado por ocasião da crise fiscal ocorrida durante a primeira década dos anos 2000.²⁰

Atualmente, existem duas proposições legislativas principais que tramitam perante o Congresso Nacional, apresentando modelos distintos para a implementação do procedimento arbitral em matéria tributária no Brasil.²¹ O Projeto de Lei nº 4.257, de 2019, que modifica a Lei de Execução Fiscal, propõe a instituição da execução extrajudicial da dívida ativa e da arbitragem tributária para o julgamento de embargos de devedor, além do julgamento da ação de consignação em pagamento (art. 164 do CTN) e da ação anulatória do ato declarativo da dívida (art. 38 da Lei nº 6.830, de 1980). Além do Projeto de Lei nº 4.468, de 2020, que busca implementar a chamada “arbitragem especial tributária”, mediante instalação por provocação dos contribuintes ou por iniciativa da administração tributária, com a finalidade de solucionar controvérsias sobre matérias de fato no curso de fiscalização; de quantificar crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado; ou, ainda, de solucionar consultas envolvendo questões fáticas e a sua qualificação jurídica. Tratam-se, na verdade, de proposições legislativas potencialmente complementares, uma vez que atacam o problema da litigiosidade fiscal em momentos completamente distintos, previamente ou posteriormente ao lançamento do crédito tributário.

Adicionalmente, o PLP nº 17, de 2022, em tramitação perante a Câmara dos Deputados, prevê a modificação do Código Tributário Nacional para aperfeiçoar o sistema de normas gerais em matéria de legislação tributária,²² acomodando importantes disposições que só vêm reforçar a segurança jurídica dos modelos propostos. Nesse sentido, o recente projeto estabelece a inclusão do inciso VII no art. 151, elencando a instauração da arbitragem como umas

²⁰ Regime Jurídico da Arbitragem Tributária, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/tributario/regime-juridico>.

²¹ Mais recentemente, uma terceira proposta (Projeto de Lei nº 2.486, de 2022), foi apresentada ao Congresso Nacional, dispendo “sobre a arbitragem em matéria tributária e aduaneira”.

²² Também recentemente, duas propostas de alteração do Código Tributário Nacional foram apresentadas ao Senado Federal: PLP nº 124, de 2022 (Dispõe sobre normas gerais de prevenção de litígio, consensualidade e processo administrativo, em matéria tributária) e PLP nº 124, de 2022 (Estabelece normas gerais relativas a direitos, garantias e deveres dos contribuintes [Código de Defesa dos Contribuintes]).

das formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário;²³ a inclusão do inciso XII no art. 156, arrolando a sentença arbitral transitada em julgado como uma hipótese de extinção do crédito tributário; e a introdução do art. 171-A, dispondo que a lei autorizará a arbitragem para a prevenção ou resolução jurisdicional de controvérsias tributárias, que será vinculante e produzirá os mesmos efeitos que a decisão judicial.

No Estado do Mato Grosso ainda avança a discussão legislativa a respeito da implementação da arbitragem tributária, em nível regionalizado, a teor do Projeto de Lei nº 531, de 2020. A iniciativa propõe a criação da arbitragem tributária como meio alternativo de resolução de conflitos, abrangendo o controle de legalidade da matéria tributável controvertida, cujo pedido de instituição do procedimento heterocompositivo será apresentado pelos sujeitos passivos nas hipóteses legais, a saber: notificação do auto de infração, aviso de cobrança fazendária, notificação de lançamento, aviso de cobrança da conta corrente fiscal, documento de arrecadação, termo de intimação, termo de apreensão e depósito, auto de infração e imposição de multa na circulação de mercadorias ou termo de notificação no trânsito de bens, ou qualquer outra forma de constituição do crédito tributário.

Tudo o que antecede permite constatar, pois, que já existe um arquétipo normativo robusto,²⁴ relativamente consolidado ao longo da última década e em evidente evolução, forjando um incipiente modelo multiportas no direito tributário. Carece o cenário multijurisdicional, contudo, de melhor sistematização, lógica e unidade, até porque a profusão de modelos concertados tem-se revelado uma clara tendência de política fiscal também no âmbito dos Estados e dos Municípios brasileiros. É tempo, portanto, de revisitar alguns conceitos e buscar um marco legal necessário para prosseguir avançando na edificação de um verdadeiro “sistema multiportas”.

3. O CAMINHO A PERCORRER

²³ Dispõe o Código Tributário Nacional, em seu art. 111: “Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário”.

²⁴ Atualmente, discute-se no Senado Federal, por iniciativa do seu Presidente, Sen. Rodrigo Pacheco, uma série de projetos de lei apresentados para dar sequência aos trabalhos da comissão de juristas que propuseram a modernização dos processos administrativo e tributário. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2022/09/23/sugestoes-de-comissao-sobre-processos-tributario-e-administrativo-viram-projetos>.

A doutrina costuma estrear as expressões *ordenamento* jurídico e *sistema* jurídico. O ordenamento jurídico seria representado pelo texto normativo bruto, enunciando prescrições emanadas das fontes de produção do direito posto. O ordenamento representa, assim, a própria matéria-prima a ser *sistemizada* pela ciência do direito, mediante esforços de organização e de interpretação sujeito cognoscente. De acordo com estes padrões, o direito positivo jamais alcançaria o *status* de sistema, sempre reservado ao campo científico.²⁵

Lourival Vilanova explica, não obstante, que o direito, enquanto experiência, tomado em sua totalidade integrada de sentido, corresponde a um *sistema prescritivo* que insere dentro dessa experiência a teoria científica dogmática, que é um sistema.²⁶ O direito positivo não é um *sistema científico*, uma vez que não acompanha as leis lógicas da não-contradição. Desse modo, assim como um sistema teórico (descritivo) não pode abrigar concomitantemente as proposições descritivas e as proposições prescritivas (*juízos do ser e juízos do dever ser*), o direito positivo também não pode acolher, a um só tempo, as normas jurídicas e as leis teoréticas.²⁷

É tarefa do cientista, portanto, criticar e buscar conferir alguma lógica e unidade para o ordenamento jurídico-normativo, conjecturando um conjunto mais ou menos organizado de partes relacionadas entre si e interdependentes,²⁸ correspondentes às suas condições econômicas e sociais, que se adaptam às suas instituições políticas e ao seu regime jurídico geral.²⁹

É sabido que o Estado brasileiro se compõe como uma federação demasiadamente complexa, conferindo competências materiais e processuais para os seus diferentes entes políticos. Logo, enquanto resultado da união indissolúvel de suas partes integrantes (União, Estados, DF e Municípios), o Estado-nação brasileiro deve pressupor alguma sintonia mínima e também a coerência necessária para orientação do exercício das atribuições

²⁵ CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 177-8.

²⁶ VILANOVA, L. *As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 130.

²⁷ VILANOVA, L. *As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. p. 156.

²⁸ MACHADO, H. B. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 253.

²⁹ SOUSA, R. G. (Coord. IBET). *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 188-9.

constitucionais e legislativas, de maneira a assegurar uma desejável harmonia ao ordenamento jurídico.

Como mencionado, a última década presenciou uma exuberante profusão dos meios adequados de prevenção e de resolução de conflitos tributários, ascendendo o debate sobre a possibilidade e a utilidade de implementação das mais diferentes técnicas complementares ao poder judiciário, especialmente os modelos incorporados ou já em vias de discussão parlamentar (transação, mediação, conciliação e arbitragem). Uma única questão, apenas, parece ressoar em uníssono no debate público, no sentido de que os mecanismos adequados servem não somente para a resolução dos conflitos, mas também, e sobretudo, para a sua prevenção.

É necessário, então, resgatar a origem (a gênese) dos institutos de ascendência privada que têm sido incorporados recentemente ao direito tributário, sob pena de indesejável sobreposição conceitual de institutos com realidades e com propósitos distintos. A aleatoriedade quanto ao aproveitamento dos modelos reivindicados para o enfrentamento da litigiosidade tributária já não é mais bem-vinda nessa quadra do debate multiportas. Daí porque, justamente, os mecanismos de prevenção e de resolução de conflitos deixam de ser meramente “alternativos”, assumindo a vestimenta de métodos complementares³⁰ ou de mecanismos (*mais*) adequados.³¹ Em perspectiva mais pragmática, soma-se a advertência oportuna de Heleno Taveira Torres, destacando que somente o desconhecimento a respeito do fenômeno da atividade financeira do Estado permitiria imaginar que mudanças abruptas no sistema arrecadatório podem ser realizadas sem as cautelas necessárias de previsibilidade e de proteção do orçamento em sua totalidade.³²

Atualmente superada a importuna hesitação quanto à (in)constitucionalidade da implementação dos métodos adequados de prevenção e resolução dos conflitos em matéria tributária, é necessário não

³⁰ DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre, Brasil: Núria Fabris. 2016 - Tese de doutoramento.

³¹ MACHADO, C. H. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.

³² TORRES, H. T. A Reforma tributária infraconstitucional pelas medidas alternativas para solução de controvérsias. In: AFONSO, J. R.; SANTANA, H. I. (Coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 158.

ignorar uma importante fragilidade juspolítica no nascedouro normativo de sustentação desse novo paradigma plurijurisdicional, precisamente nos domínios da disciplina da política arrecadatória. Enquanto o texto constitucional é omissivo (literalmente) em relação à admissibilidade dos mecanismos adequados, o Código Tributário Nacional,³³ que propõe as normas gerais em matéria de legislação tributária, revelou-se historicamente comedido no tratamento de estruturas marginais à estrita legalidade na atividade tributária.

De todo modo, é cediço que incumbe à legislação complementar estabelecer as *normas gerais em matéria de legislação tributária* (art. 146, inciso III, da Constituição de 1988). Ao mesmo tempo, compete privativamente à União legislar sobre o direito processual, sem prejuízo de lei complementar autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas (art. 22, inciso I e § único, da Constituição de 1988). Enquanto cabe, ainda, à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre o direito tributário, restando à União, nesse caso, limitadamente, estabelecer as *normas gerais* (art. 24, inciso I e §§, da Constituição de 1988).

É justamente essa previsão de institutos reciprocamente articulados, sob ordenação de um modelo padronizado e coerente, que poderá oferecer ao direito bruto (ordenamento) alguma racionalização científica necessária (sistema). A evolução propositiva do paradigma multiportas sem um verdadeiro compromisso conceitual é problemática porque sugere resultados limitados e resistências maiores.

Uma visão amplamente *substitutiva* do poder judiciário pelos mecanismos adequados de prevenção e de resolução de conflitos, sem uma definição criteriosa dos espaços adequados para a intervenção de cada uma das técnicas específicas, a pretexto de promover um (desejável) sistema jurisdicional mais amplo e acessível para os cidadãos, revela-se uma aposta muito simplista e bem duvidosa, porque encobre um inconveniente reduto de fuga potencial da justiça tradicional naqueles casos cuja inclinação decisória apresenta-se desfavorável aos contribuintes (ou mesmo ao ente arrecadatário). Bastaria o judiciário acenar determinado convencimento antagônico, mesmo que não vinculante, para que as demais vias de resolução se revelassem um

³³ Vide Nota de Rodapé nº 18.

incômodo caminho estratégico para tangenciar a possível decisão desfavorável.

Note-se que uma arbitragem tributária abrangente, por exemplo, tornar-se-ia atraente aos contribuintes em relação a temas intrincados ainda não apreciados em definitivo pelo poder judiciário (tratando-se, *v.g.*, de inconstitucionalidade de normas jurídicas), mas com alguma inclinação desfavorável já identificada a partir de precedentes não vinculativos. Ao mesmo tempo, nessas hipóteses, certamente resultaria um evidente desinteresse por parte da administração tributária de voluntariamente se vincular ao procedimento arbitral, diante de riscos evidentes e da premissa geral de irrecorribilidade decisória. Soma-se ainda aos esforços potencialmente contrários à arbitragem tributária o ambiente político relativamente desfavorável ao instituto, em razão do sucesso arrecadatário revelado com a transação tributária.

A arbitragem em matéria tributária como um equivalente livre para a jurisdição tradicional – o poder judiciário – ainda não se apresenta como uma medida oportuna e conveniente na atual conjuntura do debate multiportas, merecendo o instituto de índole privada assumir uma abrangência mais restritiva, sob pena de implicar uma contratualização ampla e indesejável da justiça tributária. Diogo Leite de Campos aduz, com propriedade, que “haverá o ‘homem-bom’ escolhido pelas partes, da confiança destas, a dirimir os seus conflitos”,³⁴ delineando uma proposição teórica justamente orientada à “contratualização dos impostos” ou ao regresso à “auto-tributação”, em que a arbitragem possa figurar como “meio de resolver os conflitos com a Administração, reflexo de uma sociedade civil autónoma que não aceita ser forçada a se submeter aos juízos/juízes do Estado”.³⁵ Por ora, contudo, substituir ilimitadamente os juízes por árbitros não parece traduzir a melhor política de justiça tributária, notadamente pelos riscos carreados com uma privatização precipitada de decisões, sob a influência inescapável de grupos sociais e econômicos.

³⁴ CAMPOS, D. L. *O Sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006. p. 130.

³⁵ 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. p. 109-110.

A arbitragem tributária tem movido discursos entusiasmados, sobretudo com escora no direito português, mas, no Brasil, nem mesmo as fronteiras precisas do instituto puderam, ainda, ser homogeneizadas pela ciência jurídica. Há correntes que defendem a aplicabilidade plena da Lei Geral de Arbitragem (Lei nº 9.307, de 1996) no âmbito do direito tributário, enquanto outras sustentam a necessidade de implementação de regimes jurídicos específicos. Nesse sentido, projetos antagônicos de arbitragem em matéria tributária tramitam no Congresso Nacional (proposições “complementares”, na visão da doutrina), sem nem mesmo existir uma desejável *norma geral* para definir, ao menos, de modo explícito, se a arbitragem seria uma via adequada para prevenir as incorreções na atividade de lançamento dos tributos ou uma causa de extinção do crédito tributário (art. 156 do CTN), além dos seus efeitos sobre a exigibilidade do crédito (art. 151 do CTN). Tal questão é essencial porque justamente desloca a discussão jurídica para um momento próprio da fenomenologia da obrigação tributária. Em suma, pois, seria minimamente aconselhável que as normas gerais do Código Tributário Nacional delimitassem o campo de incursão da arbitragem tributária, como um mecanismo de intervenção pré ou pós-constituição do crédito tributário. Basta perceber, nessa linha, que a arbitragem tributária pré-lançamento ocuparia o espaço do processo administrativo fiscal, cuja discussão, *per se*, suspende a exigibilidade do crédito tributário; por outro lado, a arbitragem tributária pós-constituição definitiva do crédito tributário apropriaria o ambiente do processo judicial, cuja suspensão da exigibilidade é medida excepcional.

Inexiste, *a priori*, qualquer obstáculo jurídico ou institucional para a instauração da arbitragem tributária a qualquer momento no processo de positivação da norma tributária. Aliás, não há estranheza em identificar, como evidenciam as proposições legislativas em discussão, a submissão de controvérsias à arbitragem tributária antes mesmo do início da fiscalização; no curso ou após o término de processo administrativo voltado à constituição da relação jurídica tributária; diante do indeferimento de requerimentos de compensação ou do desprovemento de pedidos de restituição; como via alternativa ao julgamento de embargos à execução; dentre outras hipóteses. A dificuldade recai, igualmente, nas questões envolvendo os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, quando tenham sido declarados e não pagos.

Configurando-se um processo privado, tradicionalmente voltado à promoção de uma justiça alternativa (eleita por ato de vontade) em relação àquela de cognição inafastável prestada pelo poder judiciário, a arbitragem deve merecer ocupar espaços peculiares, alinhados com as vocações e os predicados próprios do instituto, especialmente em uma empreitada ainda experimental no direito arrecadatório do Estado. Daí a necessidade de buscar a hereditariedade do instituto arbitral, exatamente como uma forma de jurisdição privada e excludente da via tradicional do poder judiciário, mediante compromissos voluntários firmados pelas partes em conflito, ainda que um conflito potencial, mediante manifestação em âmbito judicial ou extrajudicial. Nesse sentido, portanto, importante demarcar algumas das características norteadoras do modelo arbitral, como a agilidade, a relação custo-benefício, a especialização dos julgadores, a qualificação das decisões e o seu caráter eminentemente técnico, a previsibilidade dos julgamentos, a flexibilidade e a informalidade dos procedimentos, a independência e imparcialidade do árbitro, a abertura para a confidencialidade, a irrecorribilidade como a condição geral, além da liberdade de escolha da legislação aplicável e do local da arbitragem.

Em Portugal, a implementação precursora da arbitragem³⁶ revestiu-se de uma importância significativa para a resolução de conflitos de natureza tributária,³⁷ uma vez que fora criada uma jurisdição inovadora que tem resolvido, de um modo mais célere, as matérias que anteriormente tinham que ser submetidas aos Tribunais Tributários. Todavia, o Tribunal arbitral não pode julgar segundo a equidade. Ele tem a obrigação de decidir em conformidade com o *direito constituído*, sendo competente, portanto, para declarar a ilegalidade de atos de liquidação (lançamento) dos tributos, de autoliquidação, de pagamentos por conta e de retenção na fonte de imposto, entre outros. Ou seja, a arbitragem tributária portuguesa tem como objetivos o reforço da tutela eficaz dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos contribuintes, o alcance de maior celeridade na resolução de litígios tributários e a contribuição de forma mais indireta para a redução da demora nos processos judiciais

³⁶ CAMPOS, D. L. A arbitragem no Direito Tributário. In *Estudos Jurídicos E Económicos de Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco*. Faculdade de Direito da UL, vol, 1, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.

³⁷ CATARINO, J. R.; FILLIPO, L. Arbitragem no Direito Tributário. Um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. *RFPDF*, n.º 2 V, Dezembro, 2012.

tributários. O recurso à arbitragem sugere um direito potestativo dos contribuintes, resultando a autoridade tributária vinculada à jurisdição dos Tribunais arbitrais quando se tratar de pretensões relativas a impostos cuja administração seja da sua competência (cfr. nº 1 do art. 2.º RJAT Dec. Lei. n.º 10/2011).³⁸

Adicionais questões controvertidas a respeito da arbitragem tributária ainda circundam as iniciativas de regionalização da via jurisdicional complementar, diante da necessária simetria no tratamento dos elementos normativo-conceituais em relação ao plano nacional. Nessa linha, cumpre reiterar que o texto constitucional encarrega a União Federal de estabelecer as normas gerais de direito tributário no âmbito das competências concorrentes, assim como lhe assegura competência privativa para legislar sobre o direito processual (arbitragem).

Não se deve olvidar que o principal gargalo da jurisdição fiscal se encontra na fase executiva da discussão (a execução fiscal), sendo certo que a arbitragem tributária não atacaria especificamente esse problema (efetividade da cobrança forçada). Em paralelo, como já mencionado, é pouco sensato acreditar que as administrações tributárias se sujeitariam, *sponte propria*, diante de eventual modelo experimental de arbitragem, às decisões potencialmente proferidas pelos juízos arbitrais em questões sensíveis, sem a oportunidade de interposição de recursos, sobretudo quando gravadas por densas controversas, inclusive de ordem constitucional (cenário bastante comum no direito tributário). O debate sobre a declaração de inconstitucionalidade é um bom exemplo dos aspectos delicados que não devem ser atropelados pelo esforço precipitado de implementação dos novos modelos, já que a aplicação isonômica do direito tributário em todo o território nacional é uma promessa constitucional que deve ser minimamente assegurada pelo arquétipo sistematizado da jurisdição.

A respeito da declaração de inconstitucionalidade, percebe-se, ademais, que a própria Constituição Federal de 1988 impõe barreiras ao controle

³⁸ PEREIRA, T. C.; VILLA-LOBOS, N. (Coord.). *The Portuguese Tax Arbitration Regime*. CAAD, Almedina, 2015.

concentrado, como atribuição típica e qualificada do poder judiciário.³⁹ Por outro prisma, mesmo o debate constitucional estabelecido incidentalmente, em sede de controle difuso, nos lindes da justiça tradicional, é passível de ascender aos tribunais legitimados ao controle, conferindo-se alguma uniformização desejável na aplicação do direito tributário. Por isso, a aferição da validade jurídico-constitucional do conteúdo das leis vigentes, que não deveria ser descartada de uma apreciação ampla pelo juízo arbitral (na condição de mecanismo com equivalente dignidade jurisdicional), acaba ensejando, contudo, problemas graves de uniformização. Na mesma linha do que se postula para o modelo tradicional (judiciário) de controle de constitucionalidade, seria sustentável, pelo menos, o direito dos contribuintes de anulação da decisão arbitral proferida com fundamento em lei posteriormente declarada inconstitucional. A não ser que se compreenda, diante de eventual modelo arbitral implementado, que a legítima escolha das partes em conflito pelo procedimento arbitral, por ato consciente de vontade, seria capaz de mitigar quaisquer possibilidades de revisão da definitividade do laudo.

A arbitragem deve representar um mecanismo complementar (ou, melhor ainda, uma via *mais adequada* que colabore para a composição de um modelo de jurisdição tributária plural). A arbitragem tributária não deve representar, pura e simplesmente, uma via substitutiva da jurisdição tradicional (entenda-se, poder judiciário), mas, sim, uma verdadeira alternativa (*ao poder judiciário*), exatamente porque *mais adequada*, naqueles espaços legalmente admitidos e delimitados pelo ordenamento jurídico vigente (politicamente erigidos como escolhas legítimas da sociedade). Daí a valência do modelo comparado português, a propor um regime jurídico em que a autoridade tributária se vincula previamente à jurisdição (privada) arbitral, por manifestação de vontade, naquelas hipóteses normativamente elencadas (ou seja, *declaração de ilegalidade*), remanescendo aos contribuintes o exercício de um direito potestativo, a partir de renúncia ao direito fundamental da inafastabilidade do poder judiciário.

³⁹ Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

Tal como ocorre no direito comparado, o *compromisso arbitral* revela-se o instrumento mais adequado para a convenção entre os litigantes, com reduzido espaço para as cláusulas arbitrais, salvo, justamente, na esfera de celebração dos próprios acordos tributários, como no caso de transações, conciliações e mediações. Ou seja, eventual desavença resultante do descumprimento de cláusulas previamente ajustadas, poderia resultar submetida ao juízo arbitral.

Certo é que a ausência ou insuficiência de norma geral definidora do modelo arbitral tributário enseja questões adicionais que acarretam desafios complexos para a ciência jurídica, a exemplo dos potenciais efeitos suspensivos da exigibilidade do crédito tributário, em consequência da deflagração da arbitragem. A própria incorporação do procedimento arbitral ao direito arrecadatário remanesce, ainda e apenas, como uma promessa meramente especulativa, sendo provável que o instituto de índole privada alcance contornos mais restritivos na disciplina do direito tributário, a exemplo do que ocorreu com a sistemática da transação prevista no art. 171 do CTN (não *preventiva*, mas terminativa do litígio e extintiva do crédito tributário).

Veja-se que essas questões suscitam diferentes provocações. A Lei nº 13.988, de 2020, estabelece que a transação apenas suspende a exigibilidade dos créditos tributários quando envolver moratórias ou parcelamentos (art. 3º, § 2º),⁴⁰ destacando que os créditos abrangidos somente serão extintos quando integralmente cumpridas as condições acordadas (§ 3º). A *proposta* de transação, por sua vez, não suspende, automaticamente, a exigibilidade dos créditos por ela abarcados nem o andamento das respectivas execuções fiscais (art. 12), salvo mediante convenção das partes (§ 1º), preconizando a legislação, ainda, que a transação não implica a novação dos créditos tributários (§ 3º), o que acarreta certa hesitação quanto à própria natureza jurídica do instituto negocial (mesmo que explicitamente inserido no rol das causas extintivas do crédito tributário, a teor do art. 156, III, do CTN). A Lei Municipal nº 8.532, de 2017, por seu turno, que trata da transação dos créditos objeto de execução fiscal no município de Blumenau, silencia a respeito da suspensão da exigibilidade, muito embora estabeleça a possibilidade de

⁴⁰ Art. 3º. (...). § 2º Quando a transação envolver moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do caput do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

parcelamentos (art. 10, §§ 3º e 4º). Já a Lei Estadual nº 17.293, de 2020, que trata da transação dos créditos de natureza tributária (ou não tributária) no âmbito do Estado de São Paulo, autoriza a celebração da transação resolutive de litígios, estabelecendo que a simples proposta, em qualquer das duas modalidades, não suspende a exigibilidade dos débitos a serem transacionados nem o andamento das respectivas execuções fiscais, malgrado não afaste a possibilidade de suspensão do processo por convenção das partes; nada obstante, na esteira da legislação federal, caso a transação celebrada também envolva moratória ou parcelamento, aplica-se, para todos os fins, o disposto nos incisos I e VI do art. 151 do CTN. A Lei Municipal nº 13.028, de 2022, ainda, que instituiu a mediação tributária no município de Porto Alegre, declaradamente estabelece que a mediação suspende a exigibilidade dos créditos, dispondo que se aplica ao instituto o art. 151, III, do CTN, por se considerar espécie de reclamação ou recurso administrativo. Para tanto, uma vez instaurado o “procedimento de mediação”, com a assinatura do respectivo termo de aceitação, resultam suspensos os processos administrativos (por 30 dias, prorrogáveis por mais 60 dias), devendo as partes, quando for o caso, comunicar ao juízo a instauração da mediação, por meio de petição nos processos judiciais.

A definição da natureza jurídica dos mecanismos adequados de prevenção e resolução de conflitos que têm sido incorporados ao direito tributário é claudicante e vem sendo enfrentada de modo insuficiente pelo corpo científico, ascendendo questões importantes e que não são meramente retóricas. Retome-se, pois, a previsão em norma geral sobre a transação tributária e a indisputável controvérsia dos entendimentos firmados pela doutrina e pelas recentes formulações parlamentares.

A transação, como instituto de origem privada, já expõe natureza controversa no próprio seio da disciplina civil. Na vigência do Código Civil de 1916, hoje revogado, a transação subsistiu como causa/efeito extintivo das obrigações, e não como uma modalidade de contrato. Com o advento do atual Código Civil de 2002, contudo, a transação passou a considerar-se, textualmente, uma espécie contratual (art. 840). Nesse sentido, o Código Tributário Nacional, certamente sob a influência da legislação privada, enquadrou a transação tributária como uma modalidade de *extinção do crédito*

tributário (art. 156, III). Paralelamente, referiu que aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária poderiam celebrar, na forma facultada em lei, a transação que, mediante concessões mútuas, importasse determinação de litígio.

Observe-se que o direito tributário brasileiro acolheu, como uma escolha política (legítima) qualquer, um modelo de transação sob a perspectiva “não preventiva”, mas sim como uma forma de extinção (“determinação”) do litígio. A natureza jurídica específica da transação tributária é explicitamente reportada pelo Código Tributário Nacional (art. 171), sem guardar perfeita e necessária sintonia com a transação civil.

Sob essa premissa, aparentemente caminhou bem a pioneira experiência da transação tributária instituída pelo município de Blumenau, porque permissiva da negociação *resolutiva de litígios*, quando objeto de execuções fiscais. Já a transação federal, por outro lado, buscou inserir a negociação na cobrança da Dívida Ativa (depois também ampliada para a cobrança de créditos tributários em contencioso administrativo fiscal) e no tratamento de litígios aduaneiros ou tributários decorrentes de relevante e disseminada controvérsia jurídica. Declaradamente, pretendeu a União uma mudança de paradigma e o fim dos “parcelamentos incondicionados”, manifestando um propósito de negociações mais customizadas, com a individualização dos contribuintes e a aferição da respectiva capacidade de pagamento.

Há tempos a doutrina abalizada vem tentando definir os contornos do instituto internalizado pelo direito tributário pátrio, já desde a década de 1960. Inúmeras controvérsias circundam a hermenêutica da transação tributária, envolvendo questões a respeito da proposta de acordo, da celebração do termo/ajuste, do cumprimento das obrigações pactuadas, dentre outras. Luís Eduardo Schoueri aduz que a transação tributária, uma vez concluída, “extingue o crédito tributário, por força do artigo 171 do Código Tributário Nacional. O que surge em seu lugar é um novo crédito, resultado da transação. Claro que esse crédito tem natureza pública, mas seu 'fato gerador' é a própria transação”.⁴¹ Paulo de Barros Carvalho pondera, por sua vez, que “é curioso verificar que a extinção da obrigação não se dá propriamente por força das

⁴¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021. p. 379.

concessões recíprocas, e sim do pagamento. O processo de transação tão somente prepara o caminho para que o sujeito passivo quite sua dívida, promovendo o desaparecimento do vínculo”.⁴² Adicionalmente, Hugo de Bruto Machado destaca que “não se pode, entretanto, excluir a transação como causa da extinção do crédito tributário, na medida em que, havendo concessão por parte da Fazenda, como no caso em que ocorre dispensa, total ou parcial, de multa e juros, ou mesmo de parte do valor do tributo, é a transação que causa a extinção do vínculo, nessa parte consubstanciada pela concessão da Fazenda”.⁴³

O que se pode perceber é que a previsão da transação tributária existiu, desde sempre, por detrás de um véu de incertezas, resultando implementada, só recentemente, como uma medida evidente de política fiscal catapultada para o enfrentamento da litigiosidade endêmica. A partir da profusão de modelos de transação tributária que vêm surgindo em ritmo frenético, de indumentárias criativas e mesmo desatrelados do conceito maternal (contemplado em norma geral), sucedeu um acirramento da questão e a potencialização do conceito vacilante. Os entendimentos acerca do instituto transitam entre conceituar a transação tributária como causa de extinção da obrigação ou como negócio contratual; sustenta-se que a transação seria causa de extinção do crédito tributário somente quando houver um pagamento integral e à vista; defende-se a transação tributária como uma forma de extinção obrigacional sujeita à ulterior confirmação do conteúdo acordado; que a transação afigura-se uma medida meramente preparatória da extinção do crédito tributário; que se trata de um mero ajuste comercial sob condição resolutória do cumprimento integral das cláusulas, das condições, das obrigações e dos compromissos assumidos; ou, ainda, reveste-se de uma forma híbrida, que, de um lado, extingue a parte renunciada do crédito tributário, enquanto, de outro, prepara o pagamento da parcela residual da obrigação. Soma-se a isso, também, interrogações a respeito da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, notadamente quando a transação contemplar, cumulativamente, compromissos como as moratórias ou os parcelamentos; quais seriam as formas e os efeitos do

⁴² CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 496.

⁴³ MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007. p. 57.

descumprimento ou do desfazimento do acordo tributário, como, por exemplo, a anulação, revogação ou rescisão da transação. Trata-se a transação tributária de uma espécie de novação? Enfim, são múltiplas as questões que ainda provocam inquietação.

Resgatando o conceito geral do Código Tributário Nacional, que deve ser o ponto de partida para uma análise mais coerente (art. 146, III, da CF/88), aparentemente se encontra um resultado tranquilo quanto à natureza jurídica da transação tributária, o que sugere compreender o instituto como uma modalidade de negociação entabulada com o propósito de *extinguir* o crédito tributário, mediante “pagamento imediato” - justamente por isso “extingue”. Note-se que a norma geral é bastante clara, prevendo que é *a própria transação* que figura como causa de extinção o crédito tributário, sem qualquer espécie de condicionamento. Nesse sentido, basta verificar, como noutras causas de extinção do crédito tributário, que a legislação estabeleceu condicionantes. Ou seja, o mero “pagamento antecipado”, exclusivamente, nas hipóteses de tributos sujeitos a lançamento por homologação, não é suficientemente capaz de extinguir o crédito tributário, mas, sim, a efetiva homologação, expressa ou tácita, do pagamento (art. 156, VII). Também não é a “consignação em pagamento”, em si, que extingue o crédito tributário, mas o *juízo* de “procedência da ação proposta”, quando só então o pagamento do crédito tributário se reputa efetuado (art. 156, VIII). Parece bem claro, portanto, que importou para o idealizador do Código Tributário Nacional a ideia da transação tributária acompanhada do *pagamento imediato*.

Sem embargo, a miscelânea de institutos que têm sido incorporados aos modelos consensuais de transação tributária vem desnaturando (e ressignificando) a ideia forjada na década de 1960, quando editado o Código Tributário Nacional, sendo certo que as moratórias e os parcelamentos admitidos acessoriamente à negociação da dívida tributária acabam trazendo problemas teóricos. A transação tributária, sob o recorte temporal da época em que foi idealizada, apontava para um mecanismo de natureza muito mais simples, até mesmo porque defender algum reduto de consensualidade no direito tributário há cinquenta anos soava como uma retumbante heresia.

Nenhuma leitura das disposições codificadas, notadamente sobre a transação tributária, pode ser mais autêntica, talvez, que a realizada por

Rubens Gomes de Sousa, justamente o autor do Anteprojeto do Código Tributário Nacional, partindo declaradamente de uma análise do direito privado: “Transação, regulada pelo art. 1.025 do Código Civil, é o ajuste pelo qual as partes terminam um litígio ou evitam que ele se verifique, mediante concessões mútuas. Isto não seria possível no direito tributário, porque, como já vimos, a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatório (§ 25), o que significa que a autoridade fiscal não pode deixar de efetuar o lançamento exatamente como manda a lei, não podendo fazer concessões”. Rubens Gomes de Sousa acrescenta que uma única situação permitiria a transação no direito tributário: “Entretanto, existe uma exceção, quanto aos tributos federais, porém somente quando a questão já esteja sendo discutida em juízo: a Lei n. 1.341, de 31.1.51, que regula a atuação dos Procuradores da República, permite, mediante autorização expressa do Procurador Geral em cada caso, que os Procuradores Regionais façam acordos com o contribuinte para terminar o processo: é uma medida necessária quando se verifique que a Fazenda poderá perder parcialmente o processo, a fim de evitar demora, pagamento de custas, etc. (13)”.⁴⁴

Fica patente, portanto, que a transação tributária tem sido objeto de uma hermenêutica mais elástica na atualidade, alinhada com um paradigma de consensualidade que é bem típico dos nossos tempos. Daí porque revisitar os dispositivos do Código Tributário Nacional que tratam das normas gerais, como a transação e os outros institutos, é medida necessária.

A própria ideia de “novação” nas cercanias do direito tributário, outrora refutada de maneira peremptória pela doutrina tradicional, e que também a Lei nº 13.988, de 2020, tratou de distanciar expressamente do conceito de transação (“A proposta de transação aceita não implica novação dos créditos por ela abrangidos” [§ 3º do art. 12]), haveria de merecer uma releitura sob o ideário mais moderno da dogmática jurídica. A respeito da novação, Rubens Gomes de Sousa fora categórico em sua avaliação coibitiva do instituto, como revela o posicionamento manifestado incontinenti ao advento do Código Tributário Nacional de 1966: “Novação é a extinção de uma obrigação pela criação de outra destinada a substituir a primeira; ocorre quando as partes

⁴⁴ SOUSA, R. G. (Coord. IBET). *Compêndio de legislação tributária*. p. 116.

(credor e devedor) concordam *voluntariamente* em substituir qualquer dos elementos da obrigação existente”. E rematara: “A novação, tanto objetiva quando subjetiva, não pode ocorrer no direito tributário, justamente porque dever ser voluntária, isto é, resolvida de comum acordo pelas partes: ora, os elementos da obrigação tributária, sendo todos fixados por lei, somente poderiam ser substituídos por força de lei, e nunca por acordo das partes”.⁴⁵

A mediação, por seu turno, como um instituto geral transcendente ao espectro do direito tributário, representa um novo olhar para a resolutividade dos conflitos. Luis Alberto Warat bem esclarece que o segredo de qualquer mediação é justamente descobrir o que se encontra oculto e que se passa despercebido no conflito.⁴⁶ Francisco José Cahali acrescenta que “o foco na mediação é o conflito, e não a solução”.⁴⁷ Portanto, em síntese, a mediação pressupõe a existência de um conflito subjacente ao litígio aparente, sendo o foco de atuação do facilitador a própria solução permanente do conflito, não a questão superficial.

Em termos tributários, a questão da mediação é intrincada porque os contornos do instituto não são unívocos e pacíficos. A mediação tributária possui traços bem distintos nos modelos desenvolvidos pelo direito comparado, carecendo ainda de um conceito mais bem elaborado. Tem sido retratada, não obstante, como um método de composição da relação fiscal conflituosa em etapas pré-litigiosas ou ainda como uma espécie de *ombudsman*.

No Brasil, mesmo que a Lei nº 13.140, de 2015, que instituiu o marco legal da mediação e da autocomposição no âmbito da administração pública, tenha-se revelado restritiva ao modelo de mediação no campo do direito tributário,⁴⁸ a ideia acabou prosperando a partir de esforços de legislação local,

⁴⁵ SOUSA, R. G. (Coord. IBET). *Compêndio de legislação tributária*. p. 114.

⁴⁶ WARAT, L. A. *Surfando na pororoca: o ofício do mediador*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. v. III. p. 26.

⁴⁷ CAHALI, F. J. *Curso de arbitragem: mediação, conciliação, resolução* CNJ 125/2010. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 47.

⁴⁸ Art. 38. Nos casos em que a controvérsia jurídica seja relativa a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a créditos inscritos em dívida ativa da União: I - não se aplicam as disposições dos incisos II e III do caput do art. 32. (...).

Art. 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

em especial com o advento do regime jurídico recém-edificado pelo município de Porto Alegre, consubstanciado na Lei nº 13.028, de 2022.

A iniciativa é bastante controversa justamente porque, na ausência de uma norma geral instituída por meio de lei complementar nacional (em que se estabeleça o conceito, os limites e os padrões para a mediação tributária), resulta a potencialidade de 5.570 modelos possíveis de mediação tributária implementados apenas pelos municípios brasileiros, tendo em vista que todo e qualquer ente federativo local restaria igualmente titularizado das mesmíssimas prerrogativas parlamentares (político-criativas) do município porto-alegrense. Restaria a indagação, dessa maneira, se seria possível ou até mesmo recomendável um sistema tributário nacional contemplando milhares de possíveis arquétipos de mediação tributária, sem qualquer padrão em norma geral nacional, espalhados por todo o Brasil. Note-se que a própria transação tributária, que já ostenta uma previsão em norma geral há mais de cinquenta anos, ainda suscita incontáveis questionamentos não superados.

A legislação local, com notável (e questionável) ousadia, tratou de literalmente definir “mediação tributária”, considerando-a como “o método e procedimento requerido, instaurado e mantido voluntariamente pelo agente competente da Administração Tributária Municipal e pelo contribuinte, no qual a assistência facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a prevenção ou a resolução consensual de conflito tributário, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes, ou o encaminhamento da controvérsia ou disputa para outros meios de solução que se afigurem mais adequados ao caso” (art. 6º, VIII).

No que tange ao procedimento da mediação tributária, que objetiva, na forma da lei, promover a pacificação da relação tributária entre o fisco e os contribuintes, as hipóteses de cabimento resultaram a ser definidas por meio de resoluções do poder executivo municipal ou da sua representação jurídica. Nada obstante, a abrangência conceitual do instituto da mediação tributária municipal de Porto Alegre restara edificada de maneira bastante ampliada, sendo admitida nas mais diferentes etapas administrativas ou judiciais: consulta fiscal; pré-lançamento; contencioso administrativo-tributário e inscrição

direito público; III - promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.

em dívida ativa; contencioso judicial tributário (arts. 23 e 24). Os acordos conclusivos da negociação poderão contemplar, nesse sentido, o cumprimento de obrigações ou a verificação de condições futuras, tais como a manutenção de regimes fiscais, o cumprimento de obrigações tributárias, inclusive pagamentos parcelados (art. 31).

Ainda que se reconheça aos municípios as competências para legislar sobre os assuntos de interesse local e para suplementar a legislação federal e estadual naquilo que couber (art. 30, I e II, da Constituição Federal), é cediço que tais atribuições devem ser contextualizadas com a integridade do diploma constitucional (art. 22, I; art. 24, I, §1º; art. 146, III). Afinal, como ensina Eros Roberto Grau, “não se interpreta a Constituição em tiras, aos pedaços”.⁴⁹

De toda maneira, o projeto-piloto da mediação tributária municipal de Porto Alegre possui méritos quando avança na proposta de estimular a resolução coletiva dos conflitos, incorporando significativos fundamentos supraindividuais do Estado constitucional brasileiro. Nada obstante, norma geral de estatura nacional sobre a mediação tributária seria evidentemente bem-vinda, oferecendo maior segurança e sistematização para o modelo multiportas.

4. CONCLUSÕES

O modelo multiportas em direito tributário é uma realidade incontestável, malgrado mereça ajustes e aperfeiçoamentos permanentes. Nem seria coerente, aliás, que um modelo pautado no diálogo, na participação e na consensualidade ostentasse uma natureza rígida, indiferente às críticas científicas.

Os regimes legais de transação tributária, recém-inaugurados no direito brasileiro, representam, por si, avanços importantes para o fortalecimento de uma jurisdição plural, muito embora ainda representem iniciativas tímidas em decorrência da tradição fiscalista ortodoxa, fortemente arraigada ao princípio da estrita legalidade e à ideia de plena vinculação administrativa do lançamento.

Após dois anos da implementação da lei federal de transação tributária, que retrata o modelo consensual mais significativo em termos de incremento

⁴⁹ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 164.

arrecadatório, já sucederam transformações normativas bastante profundas. A própria postura institucional da administração tributária vem sinalizando um aprendizado constante, a partir de interlocuções mais francas e abertas com os contribuintes. Ao mesmo tempo, algumas vertentes da transação tributária somente avançam a partir de externalidades não confessadas, a exemplo de conquistas na transação tributária no contencioso tributário de relevante e disseminada controvérsia jurídica, impulsionada pela derrubada no voto de qualidade no contencioso administrativo.

É hora de avançar no debate mais profundo a respeito dos mecanismos de prevenção e resolução de conflitos em matéria tributária, a fim de que as iniciativas atuais não resultem ofuscadas como uma política meramente transitória, efêmera e oportunista, apenas com propósitos arrecadatórios, sem maior preocupação com a participação efetiva e democrática dos contribuintes na condução da boa arrecadação.

Remanesce, ainda, um sentimento de lacuna quanto ao necessário *marco teórico de sistematização do modelo multiportas no direito tributário*, capaz de identificar um espaço próprio de intervenção legítima para cada mecanismo específico.

Parece certo, nesse sentido, que o estabelecimento de normas gerais por meio de lei complementar de caráter nacional conduz para o melhor caminho em direção à desejável uniformização do direito tributário, conferindo organização ao sistema jurisdicional plural, acolhedor de instrumentos potencializadores da cidadania.

REFERÊNCIAS

- ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO (AGU). *Redução da Litigiosidade*. Advogado-Geral da União defende participação da Administração Pública em meios alternativos de solução de conflitos. Disponível em: <https://www.gov.br/agu/pt-br/comunicacao/noticias/advogado-geral-da-uniao-defende-participacao-da-administracao-publica-em-meios-alternativos-de-solucao-de-conflitos>. Acesso em: 25 out. 2022.
- CAHALI, F. J. *Curso de arbitragem: mediação, conciliação, resolução* CNJ 125/2010. 5. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- CAMPOS, D. L. A arbitragem no Direito Tributário. In *Estudos Jurídicos E Económicos de Homenagem ao Prof. Doutor António De Sousa Franco*. Faculdade de Direito da UL, vol, 1, Coimbra Editora, Coimbra, 2006.
- CAMPOS, D. L. As garantias constitucionais dos contribuintes. In: CATARINO, J. R.; GUIMARÃES, V. B. (coord.). *Lições de fiscalidade: princípios gerais e fiscalidade interna*. v. 1. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013.

- CAMPOS, D. L. *O Sistema tributário no estado dos cidadãos*. Coimbra: Almedina, 2006.
- CARVALHO, P. B. *Curso de Direito Tributário*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHO, P. B. *Curso de direito tributário*. 31. ed. São Paulo: Noeses, 2021.
- CATARINO, J. R.; FILLIPO, L. Arbitragem no Direito Tributário. Um estudo de direito comparado sobre sua admissibilidade e limites em Portugal e no Brasil. *RFPDF*, n.º 2 V, Dezembro, 2012.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2021*. Brasília: CNJ, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Meta 9 do Poder Judiciário*. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-aco-es/agenda-2030/meta-9-do-poder-judiciario/>. Acesso em: 25 out. 2022.
- CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Recomendação nº 120, de 28 de outubro de 2021*. Recomenda o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária, quando possível pela via da autocomposição, e dá outras providências. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 25 out. 2022.
- CONJUR. *Solução Alternativa*. Judiciário é "muito mais correto e decente" que arbitragem, diz Dias Toffoli. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mar-28/judiciario-correto-decente-arbitragem-toffoli>. Acesso em: 25 out. 2022.
- DOMINGOS, F. N. *Justiça Tributária*. Um novo roteiro. Rei dos Livros, 2019.
- DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre, Brasil: Núria Fabris. 2016 - tese de doutoramento.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 14. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2010.
- INSPER. *Contencioso tributário no Brasil: Relatório 2020: Ano de referência 2019*. Disponível em: https://www.insper.edu.br/wp-content/uploads/2021/01/Contencioso_tributario_relatorio2020_vf10.pdf.
- JOTA. Entrevista. Conciliação e mediação na esfera tributária serão focos de comissão no Senado. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/conciliacao-e-mediacao-na-esfera-tributaria-serao-focos-de-comissao-no-senado-06042022>. Acesso em: 25 out. 2022.
- MACHADO, C. H. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2021.
- MACHADO, H. B. *Curso de Direito Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. Transação e arbitragem no âmbito tributário. *Revista Fórum de Direito Tributário (RFDT)*, Belo Horizonte: Fórum, ano 5, n. 28, p. 57, jul./ago. 2007.
- PEREIRA, T. C.; VILLA-LOBOS, N. (Coord.). *The Portuguese Tax Arbitration Regime*. CAAD, Almedina, 2015.
- PORTUGAL. *Regime Jurídico da Arbitragem Tributária*, aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro. Disponível em: <https://www.caad.org.pt/tributario/regime-juridico>.
- SARAIVA FILHO, O. O.; GUIMARÃES, V. B. (Org.). *Transação e Arbitragem no âmbito tributário*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2021.
- SOUSA, R. G. (Coord. IBET). *Compêndio de legislação tributária*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- TORRES, H. T. A Reforma tributária infraconstitucional pelas medidas alternativas para solução de controvérsias. In: AFONSO, J. R.; SANTANA, H. I. (Coord.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

- VILANOVA, L. *As estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2010.
- WARAT, L. A. *Surfando na pororoca: o ofício do mediador*. v. III. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

Data de submissão do artigo: 29/09/2022

Data de aprovação do artigo: 02/02/2023

Edição e propriedade:

Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: upt@upt.pt