

MEDIAÇÃO, CONCILIAÇÃO E TRANSAÇÃO NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTOS DE PROTEÇÃO DOS DIREITOS DA PERSONALIDADE DE CONTRIBUINTES VULNERÁVEIS¹

<http://dx.doi.org/10.21527/2176-6622.2023.59.11860>

Submetido em: 15/12/2020

Aceito em: 10/7/2023

Izabella Freschi Rorato

Autor correspondente: Unicesumar. Maringá/PR, Brasil. <http://lattes.cnpq.br/0618998970229763>.
<https://orcid.org/0000-0003-3619-4663>. izarorato@hotmail.com

Marcelo Negri Soares

Unicesumar. Maringá/PR, Brasil. <http://lattes.cnpq.br/8798303423669514>.
<http://orcid.org/0000-0003-4854-9433>

RESUMO

O presente artigo busca investigar o cenário crítico em que se encontram os processos de cobrança do crédito tributário em trâmite atualmente no Poder Judiciário, por meio das execuções fiscais, e nas esferas administrativas, com a cobrança da dívida ativa, bem como verificar a possibilidade e a legitimidade da adoção de instrumentos consensuais como a mediação, a conciliação e a transação na solução de conflitos em matéria tributária. Para tanto, investiga-se a natureza do crédito tributário ante a indisponibilidade do interesse público. Entende-se que a mediação, a conciliação e a transação são meios alternativos idôneos para a cobrança do crédito tributário, desde que respeitada a legalidade estrita, uma vez que este crédito é patrimônio do fisco, que dele poderá dispor. Fundamenta-se a possibilidade de inclusão desses instrumentos antes da judicialização da dívida ativa e durante o procedimento da execução fiscal, diante dos seus reflexos na proteção e garantia de direitos da personalidade, como a privacidade e a honra, de contribuintes que se encontram em posição de vulnerabilidade. Por meio da pesquisa bibliográfica e do método hipotético-dedutivo, avalia-se os impactos da participação da vontade das partes na lide tributária, bem como busca-se analisar como a mediação, a conciliação e a transação podem contribuir para dirimir as desigualdades constantes na relação jurídico-tributária e, ao mesmo tempo, favorecer a efetividade da atuação do Estado.

Palavras-chave: crédito tributário; mediação; conciliação; vulnerabilidade; direitos da personalidade.

MEDIATION, CONCILIATION AND TRANSACTION IN THE COLLECTION OF TAX DUE AS A PROCEDURE TO PROTECT THE PERSONALITY RIGHTS OF VULNERABLE TAXPAYERS

ABSTRACT

This article seeks to investigate the critical scenario in which the collection of tax due are currently found, before and after the judicial stage, as well as to verify the possibility and legitimacy of the adoption of consensual instruments such as mediation, conciliation and transaction in the solution of conflicts in tax matters. Therefore, the nature of the tax due is investigated in view of the unavailability of the public interest. It is understood that mediation, conciliation and transaction are a suitable alternative instrument for collecting tax due if the principle of strict legality is respected, since the tax due is property of the government, who may dispose of it. The possibility of including these instruments in the tax execution procedure is based on their effects on the protection and guarantee of personality rights, such as privacy and honor of the taxpayers who are in a position of vulnerability. Through bibliographic research and the hypothetical-deductive method, the impacts of the participation of the parties will be evaluated in the tax dispute, as well as will be analyzed how mediation, conciliation and transaction can contribute to resolve the constant inequalities in the legal-tax relationship and, at the same time, favor the effectiveness of the State's performance.

Keywords: tax due; mediation; conciliation; vulnerability; personality rights.

¹ Este artigo foi fruto de fomento Ictei e Next Seti.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente os tradicionais métodos de cobrança do crédito tributário mostram-se incapazes de promover e garantir conjuntamente, e de forma adequada e eficaz, a arrecadação e a proteção dos direitos individuais dos sujeitos inseridos na relação, o que deflagra a ineficiência do sistema executivo existente tanto no âmbito judicial quanto no administrativo.

Desse cenário surge a urgência de buscar meios alternativos – mais adequados – para a promoção de soluções mais eficazes e céleres dos conflitos em matéria tributária, que sejam capazes de proteger os direitos fundamentais dos contribuintes, que são a parte mais vulnerável da relação jurídico-tributária.

Como forma de promover uma cultura consensual, foram instituídas diversas mudanças na legislação processual, as quais receberam respaldo último com a promulgação do Código de Processo Civil de 2015. Com ele foram introduzidos na processualística cível instrumentos como a mediação e a conciliação, na busca de incentivar a autocomposição e, com ela, maior cooperação entre as partes.

É possível observar essa cultura também em matéria tributária, tanto no âmbito administrativo, com a regulamentação da transação tributária, quanto no judicial, com a utilização de negócios jurídicos processuais.

Com foco na mediação, na conciliação e na transação para o propósito específico desta pesquisa, busca-se verificar se esses instrumentos são capazes de promover soluções satisfatórias, bem como possibilitar um tratamento mais adequado aos conflitos em matéria tributária, para que se alcance, como fim, a proporcionalidade na atuação do Poder Público perante possíveis violações a direitos fundamentais e da personalidade dos contribuintes.

Diante dessas circunstâncias, verifica-se a viabilidade e a legitimidade da utilização desses instrumentos na solução das controvérsias tributárias ante o princípio da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário.

Após, faz-se um exame de como a evolução da sociedade, e com ela a evolução das relações humanas e da tecnologia, influenciou diretamente na inversão da posição de vulnerabilidade da relação tributária, na qual o contribuinte ganha posição de fragilidade.

Dessa ideia, por meio de ampla análise doutrinária e do método hipotético dedutivo, busca-se investigar a mediação, a conciliação e a transação em matéria tributária como possível meio de solução de conflito mais adequado, célere e eficaz, apto a ampliar a arrecadação e, ao mesmo tempo, efetivar garantias constitucionais e proteger direitos da personalidade.

2 A INDISPONIBILIDADE DO INTERESSE PÚBLICO E AS FORMAS ALTERNATIVAS, MAIS ADEQUADAS, DE RESOLUÇÃO DE CONFLITOS TRIBUTÁRIOS

Diante da globalização e do conseqüente aumento da complexidade das relações humanas, o Direito precisa adequar-se para regular situações inéditas que demandam decisões dinâmicas e regulamentos aptos a acompanhar a evolução e as transformações dessas relações. Somada a isso, a inadimplência foi acelerada com a presença do coronavírus (Covid-19), que teve um impacto inimaginável e continua impactando, piorando a situação econômica em todo o mundo (LESTARI, 2021).

O sistema tributário, instituído no país, pauta-se pela concentração de tributos pela União em detrimento dos demais entes federativos, e tal acumulação provoca a malsinada sobreposição tributária (TARANTO; SERPA FILHO, 2022, p. 5) – são diversos os problemas, que podem ser solucionados via mediação, com resultados positivos para arrecadação. Também em decorrência da multiplicação de litígios em matéria tributária e da falta de efetividade arrecadatória dos mecanismos atuais de cobrança do crédito tributário, discute-se a possibilidade (ou não) da utilização de meios consensuais de soluções de conflitos a partir da análise da relação jurídico-administrativa-tributária e do paradoxo entre interesse público e interesse da coletividade. Não se pode descuidar de que todo e qualquer procedimento envolve custos, e, talvez, a remuneração do mediador passe a ser acrescida do valor do imposto a ser negociado (ITRICH-DRABAREK *et al.*, 2022).

O interesse público, que advém dessas relações, pode ser conceituado como valor prevalecente dentre os membros de uma sociedade, ou seja, suplanta os interesses individuais e relaciona-se com o interesse social – aqui entendido como sinônimo de interesse coletivo (GUEDES, 2009, p. 250 *et seq.*).

Celso Antônio Bandeira de Mello (2013, p. 60) conceitua interesse público como “o 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”, não se tratando, assim, de valor generalizado da sociedade, mas, sim, reflexo da maioria.

Nesse sentido, aduz-se que o interesse público guarda supremacia e/ou prevalência em detrimento do interesse individual, realizando-se, assim, a lógica da finalidade do próprio Estado.

Dessa lógica emerge o princípio da indisponibilidade do interesse público que, segundo Hely Lopes Meirelles (2013, p. 110), decorre justamente da ideia de supremacia do interesse da maioria, no qual a Administração Pública é compelida a atender esses interesses e está impedida de renunciar os poderes a ela conferidos por lei, uma vez que não é titular dos direitos que integram tais relações. Poderá haver direitos que, em princípio, seriam indisponíveis, mas que podem ser objeto de transação sem renunciar ao direito irrenunciável, contudo apenas autoriza-se a flexibilização legal desses direitos (THEODORO JÚNIOR *et al.*, 2016, p. 101).

Para os propósitos da presente pesquisa é necessário diferenciar os interesses do Estado como pessoa política, enfrentados aqui como interesses secundários, dos interesses do Estado enquanto sociedade, ora compreendidos como primários.²

Sob o viés do princípio da indisponibilidade do interesse público, como razão do regime jurídico-administrativo, bem como do Direito público, é imperioso considerar o interesse público primário – da coletividade – em detrimento do interesse da pessoa jurídica.

Deve, com isso, o agente público respeitar os interesses da coletividade, que serão estabelecidos pelo próprio ordenamento jurídico. Segundo Oliveira (2013, p. 79), “são as leis que irão estabelecer quais são os interesses escolhidos pela coletividade – leis (em sentido *lato*) como sinônimo de normas jurídicas, incluindo a Constituição, as leis (em sentido *stricto*) e até os princípios que norteiam um ordenamento jurídico”.

Para tanto, é função do intérprete da norma jurídica extrair os interesses que podem ser considerados genuinamente como públicos no caso concreto, principalmente quando se trata de um conflito de interesses (MELLO, 2013, p. 68-69).

No âmbito tributário, enfrenta-se o princípio da indisponibilidade em relação ao patrimônio público que, em conjunto com o conceito de tributo, advém de conceitos do direito privado, que varia de acordo com a cultura e ordenamento de cada nação. Desta feita, parte-se da premissa de que inexistente um princípio universal de indisponibilidade do tributo (TORRES, 2008, p. 299-330).

A Constituição Federal, em seus artigos 145 a 162, apenas determina como indisponível absolutamente a competência tributária. Já o crédito tributário, que é previsto em lei, poderá ser objeto de disposição pela Administração, dentro dos limites determinados pela própria lei.

É nesse sentido que se apresenta a doutrina de Heleno Tavares Torres (2008), que assim dispõe:

No campo da aplicação, nada impede que a lei possa qualificar, dentro de limites e no atendimento do interesse coletivo, os melhores critérios para a constituição, modificação ou extinção do crédito tributário, inclusive os meios de resolução de conflitos, vinculativamente e com espaço para discricionariedade, no que couber, visando a atender a praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da administração tributária (p. 299-330).

² Nesse sentido afirma Celso Antônio Bandeira de Mello (2013, p. 67): “[...] o Estado poderia ter interesse em tributar desmesuradamente os administrados, que assim enriqueceria o Erário, conquanto empobrecesse a Sociedade; que, sob igual ótica, poderia ter interesse em pagar valores ínfimos aos seus servidores, reduzindo-os ao nível de mera subsistência. [...] Teria interesse em pagar valor ínfimo nas desapropriações, isto é, abaixo do justo, inobstante o preceito constitucional. Com todos estes expedientes, muitos dos quais infelizmente (e injustamente) adota, resguardaria ao máximo seu patrimônio, defendendo interesses à moda de qualquer outro sujeito. [...] Ocorre que, em todas essas hipóteses estará agindo contra o Direito, divorciando do interesse público, do interesse primário que lhe assiste cumprir”.

Surge, com isso, a possibilidade de criação de formas alternativas (LUKIKJ, 2022, p. 86-95) para a solução de litígios em matéria tributária, na busca de atingir formas mais simples e ágeis de se alcançar as soluções desejadas. Aliás, a orientação adequada também contribui para que o fiscal seja um mediador ante a fiscalizações empresárias; ou seja, funciona como um agente responsável por mediar o processo de conscientização fiscal, a par das questões processuais, inclusive de competência (LOBATO; MARINHO NETO, 2022, p. 569), combatendo práticas de evasão fiscal associadas ao mau comportamento empresarial (BELO; NASCIMENTO; MENDONÇA, 2022, p. 918).

Assim, por meio de iniciativa própria e buscando concretizar suas vontades, permite-se que os sujeitos da relação administrativa e jurídico-tributária alcancem o fim do litígio por meio de um consenso.

Busca-se, com a utilização de meios alternativos mais adequados³ de solução de conflitos em matéria tributária, diminuir as milhares de demandas judiciais que abarrotam⁴ os Tribunais nacionais, bem como evitar a distribuição de novas⁵. Esses mecanismos, segundo Morais (2008, p. 483-503), devem “compreender todos aqueles meios que substituem as resoluções administrativas unilaterais por *soluções pactuadas*, com o escopo de *prevenir* ou *encerrar* os conflitos decorrentes do choque entre o interesse público e o privado”.

Há que se falar, portanto, da existência de uma nova conjuntura social, econômica e política, que legitima a mudança na forma de cobrar o crédito tributário.

Essa nova conjuntura deriva de uma crise do modelo de Estado, conseqüente do nível informacional atual e da globalização, surgindo disso “uma releitura da concepção tradicional da indisponibilidade do interesse público e do crédito tributário, como assim dos meios que o poder público poderá utilizar para solucionar as controvérsias nas quais se viu envolvido” (MENDONÇA, 2014, p. 22-23).

A atuação do Estado deve, necessariamente, voltar-se para resolver os anseios e necessidades dos cidadãos, buscando melhor atender os interesses da coletividade. Pedro Machete (2007, p. 46-55) entende que “a superioridade jurídica do Estado deixou de se verificar: o Estado e todas as suas manifestações não podem mais ser concebidos como superiores juridicamente, ou mais valiosos do que os indivíduos”.

Nesse sentido, Eduardo Talamini (2005, p. 60) afirma que há situações em que valores constitucionais possibilitam que o Estado renuncie a alguma ocorrência ou derivações de um bem indisponível.

Dessa forma, entende-se pela imprescindibilidade de se conferir ao conflito tributário um tratamento adequado e efetivo, que possibilite uma solução que mais bem atenda ao interesse coletivo ali implícito e ao

³ O Código de Processo Civil de 2015 teve como pilar a inclusão de meios alternativos de solução de controvérsias, incentivando a adoção de instrumentos como conciliação, mediação e arbitragem. “O Legislador seguiu diretrizes da Resolução n. 125 do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), que prevê política para inserção de mediação e conciliação obrigatórias no âmbito do próprio judiciário, assumindo, portanto, a premissa de que tratamento adequado ao conflito deverá ser aquele que verifique a solução que melhor atenderá ao interesse envolvido, seja em conflito coletivo (envolvendo o meio ambiente, por exemplo, seja em conflito envolvendo determinado indivíduo (como o contratual). [...] Por certo a celeridade e a emissão de solução adequada sob perspectiva de ambas as partes são premissas para fornecimento de justiça e de meios adequados à solução de qualquer conflito, o que não escapa dos conflitos tributários” (MENDONÇA, 2019, p. 101-111).

⁴ De acordo com o Relatório da Justiça em Números 2020, a fim de demonstrar a morosidade, restou comprovado que: “O tempo do processo baixado no Poder Judiciário é de 1 ano e 5 meses na fase de conhecimento, de 5 anos e 11 meses na fase de execução no 1º grau de jurisdição e de 10 meses no 2º grau e Tribunais Superiores. [...] No que se refere ao tempo de duração dos processos que ainda estão pendentes de baixa [...] tempo médio de duração dos processos em tramitação no 2º grau é de 2 anos e 1 mês (2,6 vezes superior ao tempo de baixa); o tempo médio de duração dos processos em tramitação na fase de conhecimento de 1º grau é de 3 anos e 6 meses (2,4 vezes superior ao tempo de baixa); e o tempo médio de duração dos processos em tramitação na fase de execução do 1º grau é de 6 anos e 9 meses.” (Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2020/08/WEB-v2-Justi%C3%A7a-em-N%C3%BAmoros-2020-atualizado-em-25-08-2020.pdf>. p. 187. Acesso em: 6 jun. 2022). No Relatório da Justiça em Números 2021 “as execuções penais foram excluídas do cômputo, uma vez que os processos desse tipo são mantidos no acervo até que as penas sejam cumpridas.” Isso deferia fazer com que baixassem o tempo dos processos, mas não. “Em geral, o tempo médio do acervo (processos pendentes) é maior que o tempo da baixa, com poucos casos de inversão desse resultado. As maiores faixas de duração estão concentradas no tempo do processo pendente, em específico na fase de execução da Justiça Federal (8 anos e 7 meses) e da Justiça Estadual (6 anos e 11 meses).” (Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2021/09/relatorio-justica-em-numeros2021-12.pdf>. p. 200. Acesso em: 12 jun. 2022).

⁵ Na defesa do aprimoramento de mecanismos que possibilitem a autocomposição, afirmam Eudes Vitor Bezerra e Marcelo Negri Soares (2016, p. 135-151): “[...] temos que o diálogo existente entre o novo Código de Processo Civil e a Lei nº 13.140/2015 é indispensável e extremamente satisfatório para os interessados, eis que podem se privilegiar do mencionado diálogo e afastar a morosidade advinda da jurisdicionalização desenfreada, tanto quanto possível, deixando a utilização da força de lado e utilizando o consenso”.

bem da coletividade, inclusive na garantia de seus direitos individuais, assegurado como forma de concretizar o próprio Estado Democrático de Direito⁶.

3 A CRISE NA COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E A MEDIAÇÃO E A CONCILIAÇÃO NA EXECUÇÃO FISCAL COMO POSSÍVEIS SOLUÇÕES

Quando o processo administrativo-fiscal se encerra há a constituição definitiva do crédito (isso quando houve defesa e a decisão do órgão foi desfavorável), e se o contribuinte for inadimplente a cobrança será de competência da Procuradoria.

Havendo o inadimplemento da obrigação tributária, esta será inscrita em dívida ativa, com a consequente expedição da Certidão de Dívida Ativa, a qual servirá como petição inicial para o ajuizamento da ação de execução fiscal ante o Poder Judiciário. Segundo João Aurino de Melo Filho (2018, p. 111), é a partir desse momento que “haverá uma lide de pretensão insatisfeita (processo de execução fiscal), podendo existir, ou não, a depender da apresentação de algum meio de defesa pelo contribuinte, uma lide de pretensão contestada, conexa”.

A execução desse débito fiscal segue o procedimento especial da Lei n. 6.830/1980 – Lei de Execuções Fiscais (LEF). Apesar de ser aplicado subsidiariamente, o Código de Processo Civil de 2015 possui diversas influências no trâmite da execução fiscal, bem como a ação de execução fiscal possui algumas similaridades com a execução comum.

Diante, no entanto, das disposições do Código Tributário Nacional, que prevê certas garantias e privilégios para o crédito tributário, bem como diante da antiga concepção de supremacia do interesse público sobre o privado, a Fazenda Pública possuía (e ainda possui) diversas vantagens e prerrogativas especiais.

Conforme Leon Frejda Szklarowsky (1997), a Lei de Execuções Fiscais foi produzida com as seguintes finalidades:

1. Simplificar o processo;
2. Dar maior rapidez;
3. Fixar definitivamente o controle administrativo da legalidade, que se concretize através da determinação da inscrição, como dívida ativa da Fazenda Pública (União, Estados, Distrito Federal, Municípios e suas autarquias), dos créditos tributários ou não, em registro próprio. Apuração da dívida ativa é exatamente o procedimento administrativo de controle da legalidade, pelo qual a autoridade competente (o procurador, isto é, o advogado do órgão público) examina o processo ou o expediente relativo ao crédito da Fazenda Pública e, verificada a inexistência de falhas ou irregularidades formais que possam infirmar a execução judicial, manda proceder a inscrição;
4. Dotar o Estado de instrumento ágil, moderno e enxuto, que, porém, depende de muitas outras providências, para a simplificação institucional, v.g., desemperramento do Poder Judiciário, com a criação de órgãos judiciais especiais, queima de etapas, complementando a LEF, a penhora administrativa.

Dito isso, o que se observa hoje, na prática, é justamente o contrário. A evidente crise do Poder Judiciário é demonstrada ano após ano nas análises apresentadas pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ), sendo a execução fiscal seu principal fator de morosidade. O Relatório Justiça em Números de 2021 do CNJ, que apresenta os dados do ano de 2020, demonstrou que “os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 36% do total de casos pendentes e 68% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com

⁶ “Para que o Estado Democrático de Direito cumpra com os papéis que lhe são devidos é preciso que o sistema processual seja válido, eficaz, conferindo segurança e justiça às partes e à sociedade como um todo. Referidas características são alcançadas por meio de instrumentos que asseguram a sua real aplicação. [...] Dessa forma, o processo dentro do Estado Democrático de Direito precisa ser conduzido de maneira a ser justo e, consequentemente, efetivar as garantias positivadas na norma constitucional em prol do próprio indivíduo” (SOARES; MASSINE, 2013, p. 189-208).

taxa de congestionamento de 87%”⁷. Já os dados do ano de 2021 mostraram que “os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 35% do total de casos pendentes e 65% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento de 90%. [...] Na Justiça Federal, os processos de execução fiscal correspondem a 42% do seu acervo total de primeiro grau (conhecimento e execução); na Justiça Estadual, a 39%; na Justiça do Trabalho, a 1%; e na Justiça Eleitoral, a 1%”⁸.

Diante desse cenário resta inequívoca a necessidade de adoção de instrumentos mais adequados, aptos a promoverem soluções de conflitos de forma célere e que atendam às necessidades de ambas as partes envolvidas na lide. Um sistema em colapso cria conturbações graves para a sociedade, aumenta o custo do Estado, causa insegurança jurídica e gera “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” (MACHADO; CATARINO; SOBRAL, 2023, p. 33-66).

Como solução a esse alarmante cenário, a doutrina tem indicado a adoção da audiência de mediação e conciliação, dentro do processo executivo fiscal, como alternativa efetiva e legítima para a resolução de conflitos e para a promoção da cultura do diálogo entre fisco e contribuintes, que tem como consequência benefícios para ambas as partes.

Há teóricos que distinguem a mediação e a conciliação baseando-se em uma separação semântica e fática (LEAL; MIRANDA; NETTO, 2015); há aqueles que desqualificam tais distinções, impondo um foco somente no manejo das técnicas adequadas à solução de conflitos.

Para essa análise, é preciso, antes, e de forma resumida, entender o conceito de “natureza jurídica”, que pode ser entendida como essência de um instituto jurídico. Tal essência geralmente se estabelece através do critério classificatório, o qual situa o objeto do estudo, pelo critério de afinidade, de acordo com uma categoria ou classe de um conjunto mais amplo (NADER, 2014).

Com isso, pode-se afirmar que a conciliação é parte de um conjunto maior, a transação. Isso se dá em razão da conciliação pressupor a existência de concessões recíprocas para atingir um acordo e solucionar o conflito ali envolvido. A transação, como classe mais ampla, pode envolver acordo, compensação, troca, etc. (BEZERRA; SOARES, 2016, p. 135-151).

Já a mediação, a qual pode ser promovida com maior liberdade entre as partes, possui essência contratual, pois o acordo final deverá ser reduzido a termo, legitimado pelo acordo das vontades. Detém, assim, um caráter privado quando for editado extrajudicialmente no meio privado; bem como público, quando facilitado em repartição pública ou frente ao Poder Judiciário. O mediador não possui o papel de julgador, pois haverá a prevalência da solução alcançada pelas partes.

A audiência de conciliação e mediação é entendida como concretização do princípio do acesso à justiça e, ainda, como procedimento (instrumento) apto a auferir rápida solução ao litígio. Tal celeridade deve ser objetivo das partes mesmo antes da busca da tutela jurisdicional (artigo 3º, caput e §§ e artigo 4º, ambos do CPC).

Questiona-se, contudo, se essa cooperação possui natureza de dever, direito ou ônus, e a resposta dependerá da análise do caso concreto. No plano geral, é possível verificar sua natureza de ônus, uma vez que deriva de um dever legal, extrapolando a esfera privada para assumir um caráter de exigência coletiva. Não obstante, “não se pode descartar o sentimento de um direito individual ou coletivo, que reputamos ser essa a melhor natureza jurídica para a cooperação entre as partes.” (BEZERRA; SOARES, 2016, p. 139).

A conciliação possui natureza de transação; a mediação tem natureza contratual privada; as audiências possuem natureza jurídica híbrida, ao agregar o direito da parte e de instrumento de solução do conflito. Quanto à cooperação, a princípio tem sua natureza jurídica de direito, mas pode surgir como dever ou ônus, a

⁷ 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>. Acesso em: 21 jun. 2023.

⁸ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2022*. Brasília: CNJ, 2022. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2022/09/justica-em-numeros-2022-1.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2023.

depende do caso concreto e das interpretações de quem está inserido na relação. Por regra, o procedimento é voluntário, contudo pode ser obrigatório em razão de lei que assim determine (NERY JUNIOR; NERY, 2015).

Caio César Vieira Rocha (2015) destaca, ainda, que a conciliação ou a mediação poderão se realizar no contencioso judicial ou no plano extrajudicial, podendo ocorrer de forma prévia ou incidental.

Tal matéria possui tamanha relevância que o legislador estabeleceu, no Código de Processo Civil (CPC) de 2015, a possibilidade da realização de composição em qualquer audiência que ocorrer durante o processo.

O artigo 334 do CPC/2015 determina que a audiência de conciliação e mediação poderá ser adotada para tutelar direitos passíveis de autocomposição (inciso II, §4º). Nesse sentido também dispõe o artigo 190 do mesmo Código, ao permitir a prática de negócio jurídico processual conforme as especificidades de cada causa e, novamente, desde que os direitos tutelados sejam passíveis de autocomposição.

Com isso, afirma-se que o essencial é a aplicação da técnica mais adequada às especificidades de cada conflito.

De acordo com Sergio Salles e Geovana Faza (2019, p. 81-108), é importante destacar que o aspecto dos meios consensuais “reside no fato de que, independentemente do modelo adotado, as partes devem ter a percepção de que o procedimento foi justo, claro e respeitoso e de que participaram efetivamente da construção do acordo da tentativa. Isso aumenta a percepção de confiabilidade (“*accountability*”) no sistema”. Para os autores, a potencial diferença entre a conciliação e a mediação reside na conduta do terceiro imparcial interveniente, “em razão da teórica distinção de objetivos entre um método e outro”. Eles chamam de “potencial diferença”, tendo em vista que o conciliador não precisa necessariamente intervir no resultado da audiência, podendo atuar, também, apenas como um facilitador da construção do diálogo entre as partes, de forma a operar como um “catalisador das negociações entre as partes”.

Assim, observa-se que, na prática, “há interpenetração entre mediação e conciliação, sendo mais adequado definir qual abordagem adotar após um prévio mapeamento do cenário da disputa, levando-se em conta a disposição das partes, o objeto do litígio, dentre outros fatores” (SALLES; FAZA, 2019, p. 81-108).

A sociedade, assim, ganha um papel de protagonista na solução de seus conflitos que, com a ajuda de profissionais capacitados e imparciais, será capaz de buscar justiça de forma mais adequada, célere e que concretiza direitos e princípios fundamentais como o acesso à justiça, a duração razoável do processo e a tutela jurisdicional efetiva, e que, conseqüentemente, proteja a dignidade das partes envolvidas naquele conflito.

4 DO PARALELISMO ENTRE A MEDIAÇÃO E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO PROCESSO DE COBRANÇA DA DÍVIDA ATIVA NA ATUALIDADE

Foi possível verificar na seção 2 desta pesquisa que o princípio da indisponibilidade do interesse público não é absoluto e está vinculado à competência tributária, ou seja, está ligado à atividade de arrecadar tributo – a cobrança do crédito tributário. Dessa forma, é a competência tributária, constitucionalmente outorgada⁹, que é indisponível e não o crédito tributário¹⁰.

O princípio de essencial cumprimento é, em realidade, o da legalidade estrita, o qual baseia toda a atuação da administração pública, conforme determinam os artigos 5º e 150, inciso I, da Constituição Federal. Nesse sentido é o entendimento de Priscila Faricelli de Mendonça (2019, p. 101-111), ao afirmar que “[a] possibilidade de o poder público dispor do crédito tributário é efetiva, existente e real, na medida em que o CTN permite anistia, remissão ou mesmo transação”, demonstrando que os requisitos que autorizam a utilização de meios alternativos, mais adequados, para a cobrança do crédito tributário, podem ser implementados,

⁹ Ver Tácio Lacerda Gama (2008. p. 29-52) e (2009. p. 62-82).

¹⁰ Nesse sentido também é o entendimento de Ricardo Lobo Torres (2008. p. 107) que, ao analisar a conciliação tributária, afirmou: “o princípio da supremacia do interesse público gerava a processualidade fundada na superioridade dos interesses da Fazenda Pública. A nova processualidade fiscal pressupõem a crítica vigorosa ao princípio da supremacia do interesse público, separando o interesse da Fazenda Pública do interesse público. O interesse fiscal, na época do processo administrativo tributário equitativo, só pode ser o interesse de arrecadar o imposto justo, fundado na capacidade contributiva”.

conforme conclui: “a indisponibilidade do crédito tributário, atendendo aos requisitos e às premissas legais, estará acompanhada de aspectos intrínsecos que lhe conferirão validade e efetividade, sempre respaldada em fundamento legal para qualquer espécie de solução convencionada”.

Na seção anterior ficou mais do que demonstrada não só a possibilidade, mas, também, a viabilidade da utilização dos instrumentos da conciliação e da mediação para a solução de conflitos tributários na esfera judicial. Ambos cumprem rigorosamente o princípio da legalidade estrita, em razão da sua previsão no Código de Processo Civil de 2015 e, portanto, encontram-se abarcados pelo artigo 171 do Código Tributário Nacional:

[O] legislador de 2015 prescreve que os magistrados devem, a qualquer tempo e grau de jurisdição, promover a autocomposição (art. 139, inciso V), afora eleger condição autocompositiva do bem jurídico em disputa como eletiva de negócio jurídico processual (art. 190) e eleger a causa à viabilidade de realização de audiência de conciliação/mediação (art. 334, § 4º, inciso II).

Uma vez que há no próprio CTN distintas hipóteses em que pode haver acerto entre fisco e contribuinte no tocante ao crédito tributário (transação, anistia, remissão, etc.), não parece haver dúvidas quanto à natureza autocompositiva do crédito tributário. O CTN, no art. 171, estabelece que a transação tributária será delimitada em lei, o que corrobora a necessidade de previsão legal específica para regulamentar o instituto e, por consequência, permite que, nos termos da lei, haja transação sobre crédito tributário (MENDONÇA, 2019, p. 101-111).

Dito isto, o intuito neste momento é destacar e traçar um paralelo entre a mediação e a transação tributária aplicadas à esfera administrativa, com menção a algumas medidas já instituídas na prática dos órgãos administrativos e judiciais municipais, estaduais e em âmbito nacional na atualidade.

Em relação à mediação tributária, sabe-se que para efetivá-la é necessário o estabelecimento de uma cultura de diálogo aberto e seguro entre as partes da relação jurídico-tributária, ou seja, entre o particular e o ente público.

A Lei 13.140 de 2015 regula a mediação como meio de autocomposição de conflitos com a administração pública, e a define, em seu artigo 1º, parágrafo único, como a «atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia».

Sua efetivação no processo da execução fiscal é estimulada desde 2021 pelo Conselho Nacional de Justiça, época em que editou a Recomendação nº 120, a qual propôs aos magistrados dar prioridade para a autocomposição na solução das controvérsias tributárias tanto por meio da transação, negociação direta, quanto da mediação, com o intuito de solucionar a crise do contencioso judicial tributário.

A Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal aprovou o Projeto de Lei n. 2.485/2022, o qual possibilita a mediação tributária na cobrança de impostos¹¹. A prevista mediação será cabível em âmbito administrativo e judicial como meio de prevenção consensual de conflitos entre o contribuinte e a União, que será representada pela Secretaria da Receita Federal (SRF) e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, e poderá ser requerida tanto pelo devedor quanto pela Fazenda Nacional. O mediador poderá ser pessoa interna e/ou externa à administração pública e será indicado pela autoridade, posto que o contribuinte devedor poderá rejeitar a indicação por até duas vezes, podendo até desistir da mediação¹².

Ainda, observa-se, na prática atual, a aderência de entes da federação à utilização do instrumento na mediação tributária no âmbito administrativo, como no município de Porto Alegre, com a Lei Municipal n. 13.028/2022, a qual instituiu a Mediação Tributária no Município de Porto Alegre e criou a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda (CMCT/SMF), vinculada à estrutura da Superintendência da Receita municipal, tornando-se a primeira capital do Brasil a ter mediação na área

¹¹ O texto encontra-se na Comissão Temporária Interna para examinar os anteprojatos apresentados no âmbito da Comissão de Juristas. Suas próximas fases previstas serão na Casa Revisora e, após, irá para a sanção presidencial. Fonte: Agência Senado. Disponível em: <https://www.congressonacional.leg.br/materias/materias-bicamerais/-/ver/pl-2485-2022>. Acesso em: 20 jun. 2023.

¹² Agência Senado. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/05/02/cae-aprova-possibilidade-de-mediacao-tributaria-na-cobranca-de-impostos>. Acesso em: 20 jun. 2023.

tributária. Segundo seu artigo 3º, o município “adotará práticas que incentivem uma cultura de conciliação tributária, especialmente por meio da mediação tributária, promovendo um ambiente de formação de consensos preventivos e resolutivos de conflitos entre o fisco e o contribuinte, observada a legislação existente” (PORTO ALEGRE, 2022).

Por esse exemplo verifica-se que a mediação, ainda na fase do lançamento ou na fase pré-execução fiscal, assim como se observa na transação tributária, possui latente ensejo de promover a solução de conflitos com a participação do contribuinte, antecipando um litígio que contribuiria com o congestionamento dos órgãos judiciais. A possibilidade de incluir o diálogo entre as partes nessas fases tem o ensejo de concretizar direitos do contribuinte, uma vez que a sua capacidade contributiva poderá ser levada em conta na formação do acordo de pagamento final.

Para consumir, de fato, a mediação tributária como um instrumento eficaz de promoção da tutela jurisdicional efetiva, faz-se necessária a instituição de norma geral por meio de lei complementar nacional, para que se defina o seu conceito, seus limites e os padrões a serem cumpridos pelos entes da Federação.

A mediação tributária, desse modo, mostra-se como um instrumento de estímulo à solução de conflitos e possível meio de reduzir o congestionamento das demandas judiciais e a baixa recuperabilidade dos créditos tributários.

Apesar da relevância dos meios alternativos de resolução de conflitos destacados até aqui, o que mais se destaca na prática nacional e na análise da doutrina é a transação tributária. Mediante ela, e por meio de lei específica ou geral, possibilita-se aos sujeitos da obrigação tributária, sob condições prévias, celebrar uma composição do conflito por intermédio de acordo, com o fim específico de extinguir o crédito tributário. Ou seja, seu objetivo principal é eliminar a lide pendente e prevenir uma provável lide futura.

Segundo o modelo previsto no artigo 171 do Código Tributário Nacional, a lei poderá facultar casos em que a Administração Pública e o contribuinte possam formar um acordo por meio de concessões mútuas para colocar fim ao litígio.

A transação foi adotada pela Administração Pública Federal, a qual, pela Lei n. 13.988/2020, abriu as portas para a autocomposição. Com o propósito de extinguir o crédito tributário¹³, tal instrumento apresenta-se como um grande avanço para afinar a relação entre fisco e contribuinte, mas se limita a débitos já inscritos em dívida ativa, com o contencioso já instaurado, ou seja, não possibilita soluções na fase pré-litígio tributário¹⁴.

Essa referida lei, conhecida como “Lei do Contribuinte Legal”, regulamenta o artigo 171 do Código Tributário Nacional, possibilitando a transação para créditos de natureza tributária e não tributária. Com a Lei Complementar n. 174/2020 tal mecanismo foi ampliado para abranger os créditos de empresas que estão sob o regime do Simples Nacional.

Com o intento de permitir a negociação com os contribuintes partindo da análise da capacidade econômica respectiva, sob a diretriz de elementos concretos, os Programas de Retomada Fiscal da

¹³ “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 da extinção do crédito tributário, sem qualquer espécie de condicionamento. [...] Parece bem claro, portanto, que importou para o idealizador do Código Tributário Nacional a ideia de transação tributária acompanhada do *pagamento imediato*.” [destaques dos autores] (MACHADO; CATARINO; SOBRAL, 2023, p. 33-66).

¹⁴ Na experiência da esfera municipal convém destacar o artigo técnico publicado pelo Grupo de Pesquisa do Núcleo de Mestrado da Faculdade de Direito da FGV-SP “Métodos Alternativos de Resolução de Disputas em matéria tributária”. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>. Acesso em: 20 jun. 2023. Nele as autoras utilizaram como exemplo as Leis Municipais de Campo Grande/MS (Decreto n° 13.002, de 21 de novembro de 2016), Campinas/SP (Lei n° 12.920, 4 de maio de 2007) e Rio de Janeiro/RJ (Lei n° 5.966, de 22 de setembro de 2015), como casos em que a transação tributária estaria mais bem desenvolvida e organizada, ante o que se tem de legislações estaduais sobre o tema. Segundo as autoras Andréa Mascitto, Tathiane Piscitelli e Cristina Mari Funagoshi (2018), nesses municípios as “hipóteses transacionáveis estariam direcionadas a situações em que há dúvidas na interpretação de lei, incertezas na aplicação de penalidades, bem como em casos em que o êxito judicial do Fisco sobre a matéria é improvável. Em contrapartida, os Estados que preveem a possibilidade da transação em matéria tributária trazem, em sua grande maioria, reproduções singelas do artigo 171 do CTN; contudo, não há maiores detalhes sobre como essa transação funcionaria na prática”.

Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) têm como finalidade o estímulo da conformidade fiscal de contribuintes pessoa física e jurídica e aumentar a arrecadação, bem como possibilitar a negociação em âmbito fiscal, aproximando as partes e solucionando conflitos.

Em linhas gerais, as modalidades de transação tributária inicialmente introduzidas pela Lei Federal nº 13.988, de 2020, compreendem 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 (MACHADO; CATARINO; SOBRAL, 2023, p. 33-66).

Na modalidade de “adesão” poderá acatar ou não as condições apresentadas pela fazenda pública por edital, de modo objetivo, as quais abrangem os débitos de menor valor a serem realizados como meio de processos mais simples e de menor burocracia. Já as modalidades de “propostas individuais” abarcam os débitos de maiores valores ou de situações especiais, inscritos em dívida ativa – tributário e não tributário – e também aqueles do contencioso administrativo.

É forçoso observar, no entanto, que apenas nessa última modalidade, a de “propostas individuais”, é permitido ao contribuinte realizar, de fato, a negociação dos seus débitos, mas que ainda se restringe aos limites da legislação, a qual permite apenas “descontos (de multas, juros, e encargos legais, além do próprio do montante principal, em determinadas situações), 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” (MACHADO; CATARINO; SOBRAL, 2023, p. 33-66).

Destaca-se, todavia, que a transação tributária na esfera federal apresentou resultado significativo¹⁵, cumprindo os objetivos a que se propõe ao promover concessões mútuas que geram o fim do litígio e aumentando a arrecadação, conforme demonstra a “PGFN em números 2023”¹⁶, que apresenta os dados de 2022, e mostra que dos R\$ 39,1 bilhões de reais inscritos em dívida ativa arrecadados, R\$ 14,1 bilhões se deram por meio de acordos de transação tributária, representando 36% do total arrecadado no ano de 2022.

A transação também pode ser utilizada no contencioso tributário, conforme disciplina a Portaria n. 247/20, para a qual é exigida relevante e disseminada controvérsia jurídica e de pequeno valor e deverá ser prevista em editais específicos. Nesse sentido, também houve movimentação da PGFN ao regulamentar, por meio do Edital n. 16/20, a transação no contencioso de pequeno valor, abrangendo pessoas físicas, microempresas e empresas de pequeno porte com dívidas inscritas em dívida ativa da União, com valor igual ou inferior a 60 salários-mínimos.

Apesar de esta Portaria receber críticas de especialistas, os quais apontam possível violação à isonomia e à segurança jurídica, tal iniciativa mostra-se notável e contribui com o movimento atual de incentivo à autocomposição e estabelecimento do modelo multiportas na esfera da cobrança do crédito tributário.

Conforme já apontado nesta pesquisa, e como será confirmado nas próximas seções, todas essas mudanças observadas em consequência da criação de mecanismos de autocomposição, os quais apontam para um ajuste na cultura dos órgãos públicos para darem preferência para a adoção de métodos que promovem a prevenção e a solução de conflitos em matéria tributária, provocam uma modificação relevante e essencial na relação entre fisco e contribuinte, ao possibilitar um diálogo e a realização de um sistema mais justo e adequado, reduzindo conflitos e dirimindo as vulnerabilidades do contribuinte, polo mais prejudicado desta relação.

¹⁵ Cujas diretrizes serviram de exemplo para os modelos adotados por outros entes federados, como o Estado de São Paulo, por meio das Leis n. 17.324/20 e 17.293/20.

¹⁶ PGFN em números 2023 (dados de 2022). Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/pgfn-em-numeros/pgfn-em-numeros-2023-versao-20042023.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2023.

5 DA VULNERABILIDADE PROCESSUAL-ADMINISTRATIVA E PROCESSUAL-JURISDICIONAL DOS CONTRIBUINTE

Com base nas concepções da tributação do século 20¹⁷, ao se analisar as partes da relação jurídico-tributária presumia-se a debilidade da Fazenda Pública. Com a evolução da sociedade contemporânea e a evolução da tecnologia, contudo, não há mais o que se falar em vulnerabilidade do fisco. Atualmente a Administração Pública possui acesso a diversos e aos mais modernos meios de pesquisa patrimonial e meios para a sua constrição.

Na época atual os processos administrativos fiscais são controlados pelas Fazendas Públicas de cada ente federativo, que, por meio de legislação infralegal, estabelecem suas próprias competências, os procedimentos a serem aplicados e, ainda, julgam as lides que deles decorrem.

Há, em verdade, uma unilateralidade na configuração do crédito tributário, que deflagra uma “tríplice função do Estado em matéria fiscal” (COSTA, 1992), na qual o ente público tem o poder de criação da lei tributária obrigacional, de aplicação dessa lei na qualidade de sujeito ativo dessa obrigação e de julgamento das lides consequentes da aplicação desta lei.

Tal compreensão é agravada pelo fato de que, em âmbito federal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais contém em seu regimento diversas brechas que vulneram diretamente os direitos dos contribuintes. Assim demonstra James Marins (2009):

Não há concurso público para esta importante função de julgamento; o órgão é subordinado ao Ministro da Fazenda, a quem cabe a sua disciplina por meio de mera portaria; os representantes da Fazenda são auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil; o voto de desempate (denominado “voto de Minerva” ou “voto de qualidade”) é sempre do representante da Fazenda Nacional; os julgadores estão proibidos de apreciar ilegalidade ou inconstitucionalidade de norma exatorial (logo inexistente “ampla defesa para o contribuinte”); em certas matérias, os julgadores – representantes da Fazenda ou dos Contribuintes – devem obediência a pareceres da Advocacia-Geral da União (que é integrada também pela Procuradoria da Fazenda Nacional [...])” (p. 48).

Nos âmbitos estaduais e municipais tal situação é ainda mais grave, uma vez que inexistente uma lei nacional que regule e unifique o processo administrativo fiscal, o que tem como consequência o poder discricionário de cada ente legislar em favorecimento próprio que, na maioria das vezes, não respeita os requisitos do devido processo legal estabelecidos na Constituição Federal. Havendo o inadimplemento da obrigação tributária, esta será inscrita em dívida ativa, com a consequente expedição da Certidão de Dívida Ativa e ajuizamento, que poderá ser arrazoado pelo contribuinte ou não (MELO FILHO, 2018, p. 111).

Trata-se, aqui, segundo Marins (2009, p. 50), de um vácuo legislativo, que é acentuado pela falta de recursos financeiros de muitos entes para estabelecer uma estrutura processual apropriada. Isso ocasiona a edição de milhões de Certidões de Dívida Ativa irregulares, que passarão impunes por um sistema de julgamento falho, deflagrando um desinteresse da Administração Pública de controlar os lançamentos e efetivar a justiça ao caso concreto.

Na esfera judicial, conforme retrata Priscila Faricelli de Mendonça (2014, p. 11-20), os litígios tributários compõem parcela expressiva dos processos em andamento no Brasil¹⁸, e as soluções advindas do processo

¹⁷ O doutrinador italiano Mario Leccisotti (1992, p. 6 *apud* MARINS 2009, p. 11), em um importante estudo sobre o contencioso tributário, estabeleceu a seguinte premissa para a interpretação do processo tributário: “De fato, é um processo em que o Estado, com todos os poderes à sua disposição, é uma das partes envolvidas, mas, apesar desses poderes, é a parte mais fraca, pois possui muito pouca informação sobre o que aconteceu” (tradução nossa).

¹⁸ Em sua obra “Arbitragem e transação tributárias” (MENDONÇA, 2014, p. 11), a autora traz a seguinte estatística do CNJ: “Recente estudo do Conselho Nacional de Justiça sobre os cem maiores litigantes nos tribunais brasileiros mostra que os seis maiores, presentes em 53,73% dos processos distribuídos, são entes públicos, a saber: Instituto Nacional do Seguro Social (presente em 22,3% dos processos), Caixa Econômica Federal (8,5% dos processos), Fazenda Nacional (7,45% dos processos), União Federal (6,97% dos processos), Banco do Brasil e Estado do Rio Grande do Sul (presentes em 4,24% dos processos cada um). A pesquisa constatou que demandas envolvendo os setores públicos federal, estadual e municipal representam 51% das ações distribuídas no país (vale destacar que os bancos representam 38% das ações e, dentre estas, há ações envolvendo bancos públicos). Ou seja, muito embora a análise não tenha sido feita por matéria em discussão, mas sim sobre as partes litigantes, fica evidente que o próprio Poder Público é responsável por parcela representativa das demandas julgadas pelo Judiciário.” (Disponível em: https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2011/02/100_maiores_litigantes.pdf).

judicial não alcançam seus objetivos ou produzem resultados satisfatórios, devido à baixa efetividade na arrecadação. Afirmar a autora que, levando-se em conta os gastos para manter a estrutura do Judiciário para o processamento de ações de execuções fiscais, bem como o orçamento da PGFN, “verifica-se a baixa produtividade e ínfima efetividade na medida em que os resultados não se mostram satisfatórios se levado em contrapartida ao investimento da Sociedade para viabilizar a arrecadação”.

James Marins (2009, p. 61) destaca a importância do efeito do tempo no processo judicial, na medida em que tanto um resultado prematuro quanto a morosidade excessiva vulnera o contribuinte na qualidade de indivíduo. Há, para o autor, uma assimetria nas consequências do transcurso do tempo para o Estado e o contribuinte, que são ampliadas por diferenças jurídicas destes enquanto sujeitos de direitos no processo:

O contribuinte necessita de certidões negativas para o desenvolvimento regular de suas atividades, a Fazenda Pública não; o contribuinte está sujeito à penhora de bens móveis e imóveis, a Fazenda Pública não; o contribuinte está sujeito à “penhora *online*” de recursos líquidos em conta-corrente, a Fazenda Pública não; o contribuinte recebe seus créditos, determinados judicialmente, somente através de precatórios, no prazo de dez anos, a Fazenda Pública não; o contribuinte está sujeito a insolvência ou à falência, a Fazenda Pública não. Semelhante rol, meramente exemplificativo, torna evidentes as diferenças de situação jurídicas – e de riscos inerentes à condição de contribuinte – que indicam que o princípio da duração razoável do processo não pode ser simplesmente aplicado sempre em benefício da Fazenda Pública.

Assim, em razão do aumento dos litígios em matéria tributária, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy (2010, p. 11-19) afirma a necessária utilização da “imaginação institucional” e de “mecanismos que possibilitem a concepção de uma justiça fiscal consensual”, para estreitar a relação entre Fisco e Contribuinte e promover uma maior eficiência da atuação estatal.

Por tais razões, delimitando para os fins deste artigo, destaca-se a conciliação, a mediação e a transação em matéria tributária como instrumento adequado para dirimir a vulnerabilidade dos contribuintes nas relações administrativo e jurídico-tributárias, por proporcionar soluções consensuais que procuram equilibrar o interesse público de arrecadação com os interesses da coletividade de efetivação de seus direitos individuais.

6 OS MEIOS ADEQUADOS DE SOLUÇÃO DE CONFLITOS NA COBRANÇA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO COMO INSTRUMENTOS DE PROTEÇÃO À PRIVACIDADE E À HONRA DE CONTRIBUÍNTES VULNERÁVEIS

A judicialização das relações público-privadas é um fenômeno natural dentro das democracias e tem como consequência não só o acúmulo de ações judiciais, mas também provoca um “reforço e consolidação das instituições democráticas” que, de acordo com Nunes Júnior (2008, p. 743), se dá pelas seguintes razões:

- (i) a presença de um novo ativismo judicial, com o surgimento de novas questões aptas a serem dirimidas pelos juízes e tribunais; (ii) o interesse dos políticos e administradores em adotar: (a) métodos e procedimentos típicos do processo judicial; (b) parâmetros jurisprudenciais – ditados pelo judiciário nas suas deliberações.

Há teóricos que distinguem a mediação e conciliação baseando-se em uma separação semântica e fática (LEAL; MIRANDA NETTO, 2015); há aqueles que desqualificam tais distinções, impondo um foco somente no manejo das técnicas adequadas a cada tipo de conflito (ALMEIDA, 2016); e, há, ainda, aqueles que defendem a configuração de um modelo nacional de solução de conflitos mais adequados à realidade do país (SALLES; FAZA, 2019). Apesar da pluralidade de tipos de mediação, a exemplo dos reflexos na justiça restaurativa e na delação premiada (ROMAN; RIVAS; MAURI, 2022), a mediação, aqui em análise, é a chamada facilitativa, isto é, que serve de ponte para a facilitação do diálogo entre os interessados e, justamente por isso, o mediador não pode dar sugestões, opiniões ou indicativo de solução do conflito. Já a conciliação, que pode ser realizada por meio de um processo consensual ou como uma fase do processo de heterocomposição (VOLPI, 2011, p. 139-164), é uma técnica autocompositiva aplicada a conflitos de baixa complexidade. O conciliador possui autorização para atuar além dos limites do facilitador (GARCEZ, 2004, p. 77-78), pois pode sugerir uma solução para as partes (ROCHA, 2015, p. 15). Então, a mediação e a conciliação, quando positivas, com a eliminação do conflito por acordo, alcançam a natureza jurídica de transação (NADER, 2014, p. 88), podendo envolver, também, não só o acordo, mas compensação ou troca (BEZERRA; SOARES, 2016, p. 135-151).

Segundo Habermas (1997, p. 142), a realização e a concretização da democracia se dão pelo processo legislativo, pela ação do Executivo e Judiciário, na aplicação da lei e pela participação da sociedade em todas as fases do processo intersubjetivo, legitimado pelo discurso normativo e no discurso de sua justificação e aplicação, no qual são “válidas as normas de ação às quais todos os possíveis atingidos poderiam dar o seu assentimento, na qualidade de participantes de discursos racionais”.

Nesse sentido, válido é o entendimento de Vasco Branco Guimarães (2008) em relação ao poder da vontade na relação jurídico-tributária:

A vontade desempenha um papel relevante na gênese, desenvolvimento e extinção da obrigação jurídica de imposto. Num contexto de aproximação entre Administração participada e os contribuintes é possível prever e defender a criação de diplomas que prevejam o acordo de vontades quanto à interpretação da norma, identificação e relevância dos factos (nomeadamente na quantificação) e consequências jurídicas da realização destas operações lógico dedutivas (no cumprimento da obrigação) realizadas em consenso entre a AF e o particular. A garantia de transparência processual e controle independente parece ser requisito da noção de Estado de Direito como forma de assegurar a aplicabilidade uniforme e não discricionária de tal quadro normativo (p. 166).

Assim, a existência de uma Administração Pública mais participativa, que estreita sua relação com os contribuintes, justifica a utilização de acordos de vontade¹⁹ como forma de garantir aplicação adequada da norma ao caso concreto, sem litígios que causem violações restritivas a direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Para James Marins (2009, p. 55), da interpretação da Constituição concebe-se que:

O sistema constitucional tributário, ao tutelar por meio do *due process of law* os valores liberdade e propriedade, edificou autêntico regime de especial segurança constitucional em matéria fiscal, sistema de garantias materiais cuidadosamente cercado de garantias formais e processuais que demandam a existência de processo apto à sua realização.

Trata-se, aqui, da necessária aplicação do princípio da diferenciação da lide tributária, que figura como um “imperativo jurídico, segundo o qual o processo executivo de títulos tributários deve ser apto a promover a especial segurança constitucional em matéria tributária” (MARINS, 2009, p. 55).

Com isso, verifica-se a existência do princípio da garantia jurisdicional do contribuinte, que implica a consolidação da chamada “função terapêutica do processo”, segundo a qual busca-se equilibrar a assimetria na relação de forças advindas da materialidade da relação jurídico-tributária (MARINS, 2009, p. 55).

Essa assimetria é fundamentada por uma suposta urgência na arrecadação pelo Estado, baseada no princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

Tal urgência, contudo, não se justifica no cenário atual do país, o qual não se encontra em estado de emergência ou crise econômica por pouca arrecadação, fato que não legitima o sacrifício a direitos fundamentais e direitos da personalidade que tais assimetrias causam desde reminiscências da Roma Antiga (TEPEDINO, 1999, p. 23; SZANIAWSKI, 1988, p. 28).

É fundamental, assim, fazer-se o exame dos impactos dos meios alternativos de solução do litígio tributário, mais especificamente a mediação, a conciliação e a transação, na proteção de direitos da personalidade como a privacidade e a honra, garantindo um maior equilíbrio na arrecadação e na alocação de verbas estatais, podendo utilizar audiências públicas para depurar eventual proposta de mudança legislativa (SIQUEIRA; SOUZA, 2021, p. 150).

¹⁹ A doutrina estrangeira também destaca a importância do papel da vontade para a resolução de conflitos. Vejamos: “Outcomes produced by participatory restorative justice processes are more tailored to the specific needs of individuals, groups, communities, and nations; they can be bargained for with more nuance, detail, and accountability than those produced by formal and overbooked systems of justice; Restorative justice is potentially less costly and more efficient both in monetary and deterrent effects than conventional penological practices; Restorative justice processes enhance community building, community norm development, and democratic participation by increasing the number of stakeholders who are involved in its deliberations; Restorative justice permits more real, less formal, less stylized or legal human communication and interaction, producing more authentic understanding” (MENKEL-MEADOW, 2007).

Isso porque, ao resumir o processo de cobrança do crédito tributário e ao produzir decisões mais adequadas considerando as vontades das duas partes da relação jurídica, impede-se que sejam tomadas medidas extremas que ferem os direitos da personalidade dos contribuintes.

Os direitos da personalidade são intrínsecos às pessoas e derivam diretamente do princípio da dignidade da pessoa humana²⁰, tendo em vista que constituem a essência do ser humano e possibilitam o desenvolvimento de suas potencialidades e autodeterminação, podendo, ainda, surgir conflitos aparentes com outros princípios fundamentais, como no caso do direito da privacidade em face da quebra de sigilo fiscal, como relata Elimar Szaniawski (1992, p. 223). Fato é que resta consagrada a teoria da ponderação de princípios para a solução de conflitos constitucionais em direitos fundamentais (SARLET, 2012, p. 8), mas deve-se verificar se há um conflito real e balizar sua extensão, conforme ensinam Alexander de Castro e Gabriel Bassaga Nascimento (2019, p. 4).

Para Carlos Alberto Bittar (1995, p. 52), os direitos da personalidade são “os direitos reconhecidos à pessoa humana tomada em si mesma e em suas projeções na sociedade, previstos no ordenamento jurídico exatamente para a defesa de valores inatos no homem, como a vida, a higidez física, a intimidade, a honra, o intelecto”. Orlando Gomes (2001, p. 113) afirma que “sob a denominação de direitos da personalidade, compreendem-se direitos considerados essenciais à pessoa humana, que a doutrina moderna preconiza e disciplina, a fim de resguardar a sua dignidade”.

A dignidade da pessoa humana pode ser entendida como uma qualidade fundamental, que deriva da essência do ser humano, e é fundamento valorativo do ordenamento político-jurídico. Os direitos da personalidade têm como objeto os atributos ou qualidades do homem, definidos como bens jurídicos, individualizado pelo Direito (SZANIAWSKI, 2005, p. 80).

Nesse sentido, Miguel Reale (2004) ensina que a pessoa é o fundamento do ordenamento jurídico, devendo ser interpretada como valor-fonte, posto que “os direitos da personalidade correspondem às pessoas humanas em cada sistema básico de sua situação e atividades sociais”, ou seja, são direitos inerentes às pessoas e a elas atribuem a sua essência.

O Código Civil determina que os direitos da personalidade iniciam com o nascimento com vida. O doutrinador italiano Adriano de Cupis (2004) reafirma tal entendimento ao expor: “[...] a dignidade pessoal é inerente ao indivíduo humano como tal, e a este bem corresponde um direito, o qual não requer outra condição para a própria existência, além do pressuposto da personalidade e é, por isso, inato.” (p. 125).

Sobre a tutela dos direitos da personalidade, Adriano Godinho e Gustavo Guerra (2013, p. 179-208) entendem que deve existir um regime particular que abarque suas amplitudes, evitando, com isso, a vulneração da existência e da personalidade da pessoa humana. Segundo os autores:

Por dizerem respeito à pessoa humana e ao resguardo de seus valores mais caros, os direitos da personalidade se revestem de características peculiares. Ao contrário de outros bens jurídicos, em regra amplamente transmissíveis, os direitos da personalidade não se desprendem do seu titular, eis que, sem eles, haveria um verdadeiro esvaziamento da personalidade e da dignidade humana. Os direitos da personalidade, portanto, traduzem a noção de preenchimento da existência dos seres humanos, sendo, como tal, atributos próprios do indivíduo, impassíveis de renúncia.

De acordo com Cleide Fermentão (2006, p. 241-266), os direitos da personalidade são direitos subjetivos, são a gênese dos outros direitos da pessoa humana e guiam a tutela pelo direito voltada para a “garantia e o respeito a todos os elementos, potencialidades e expressões da personalidade humana”. Sobre a tutela do Direito a esses direitos, a autora expõe:

A consciência moral de uma sociedade dita os direitos da personalidade. Mudando essa consciência moral, haverá uma modificação dos valores morais e, conseqüentemente [*sic*], do modo de encarar a posição do indivíduo no seio da sociedade. Isso significa que todo o meio social tem uma sensibilidade particular relativamen-

²⁰ Para um estudo mais aprofundado sobre o papel essencial da dignidade da pessoa humana como pressuposto da proteção dos direitos da personalidade, ver a obra de SPINELLI, Ana Claudia Marassi. dos direitos da personalidade e o princípio da dignidade da pessoa humana. *Revista Jurídica Cesumar*, v. 8, n. 2, p. 369-382, jul./dez. 2008.

te à essência dos direitos. Essa concepção de importância dos valores morais na sociedade, relacionada aos direitos de personalidade, repercute no ordenamento jurídico tornando tais direitos essenciais. Todo o meio social tem uma sensibilidade particular relativamente à essencialidade dos direitos. É assim que, mudando a consciência moral, modificando-se o modo de encarar a posição do indivíduo no seio da sociedade, muda cor-relativamente o âmbito dos direitos tidos como essenciais à personalidade.

A privacidade²¹ está prevista no Código Civil, artigo 21, o qual determina que “a vida privada da pessoa natural é inviolável, e o juiz, a requerimento do interessado, adotará as providências necessárias para impedir ou fazer cessar ato contrário à norma”. Na Constituição Federal encontra respaldo no artigo 5, X, segundo o qual “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”.

O direito à privacidade (ou intimidade), segundo Netto Lôbo (2008, p. 96), “diz respeito a fatos, situações e acontecimentos que a pessoa deseja ver sob seu domínio exclusivo, sem compartilhar com qualquer outra”, abrangendo os documentos pessoais, fotos, arquivos e dados pessoais guardados em sua casa, automóvel ou trabalho, cuja divulgação pode gerar constrangimento ao seu titular.

Conforme a doutrina norte americana (MOORE, 2003, p. 215-227), “o direito à privacidade pode ser visto como o direito de manter um certo nível de controle sobre as esferas internas do pessoal na formação e no acesso ao corpo, às capacidades e aos poderes da pessoa”, podendo limitar o acesso de terceiros a informações sobre si mesmo²².

A Administração Pública, por meio do protesto das Certidões de Dívida Ativa, pode violar esse direito, pois da publicidade a terceiros sobre o descumprimento de obrigação e, por causar registro em bancos de dados de proteção ao crédito, independentemente do valor ou validade da dívida, tem como consequência a negação à concessão de crédito.

Além dos protestos, os cartórios de distribuição do Poder Judiciário – que emite dados sobre títulos protestados, ações de execução e de busca e apreensão – também são fonte de informação de bancos de dados.

Tais divulgações ferem diretamente o direito à privacidade, o qual deve ser levado em conta nos seguintes aspectos: “1) o principal aspecto da privacidade é o controle de dados pessoais, considerando o acelerado avanço da informática; 2) o que torna uma informação ofensiva não é o seu conteúdo, mas o contexto em que ela é acessada ou divulgada” (BESSA, 2007, p. 202-203).

Além de lesionarem o direito à privacidade, tais instrumentos também violam a honra dos contribuintes. Isso porque a honra²³ abrange “tanto o valor moral íntimo do homem, como a consideração social, o bom nome ou a boa fama, como, enfim, o sentimento, ou consciência, da própria dignidade da pessoa” (DE CUPIS, 2004, p. 121).

Tendo em vista, assim, a sujeição dos contribuintes a uma possível inscrição em cadastros de devedores por débitos indevidos, bem como a distribuição de execuções fiscais ilegítimas, há demasiado risco de violação da honra daqueles que terão publicadas informações sobre si que ferem a sua reputação ante a sociedade²⁴.

²¹ Encontra-se destaque para a proteção do direito à privacidade na doutrina estrangeira: “Although the transatlantic divide seems not so evident, the distinction between privacy and personality rights remains a potent one. Privacy rights protect a person against arbitrary interference with personal matters, his private and family life, his body, his property and his home and the secrecy of his correspondence. In essence, privacy is about retracting matters from the public sphere – the word comes from the Latin *privare*, taking something out of the public domain, and is thus the exact opposite of *publicare*, taking something from the private to the public domain.10 The core rationale underlying the right to privacy is the protection from - it is a negative right to be free from arbitrary interference. Such interference might be initiated by citizens, businesses and states alike (still, this article will focus primarily on governmental interferences). Privacy thus protects the negative freedom of the citizen and entails a negative obligation for the state, i.e. to abstain from abusing its powers, such as by interfering unjustly or arbitrarily with the privacy of its citizens” (VAN DER SLOOT, 2015, p. 25-50).

²² No inglês original: “A right to privacy can be understood as a right to maintain a certain level of control over the inner spheres of personal information and access to one’s body, capacities, and powers. It is a right to limit public access to oneself and to information about oneself”.

²³ Ricardo Luís Lorenzetti (1998, p. 488) diferencia a honra subjetiva da objetiva, sendo a primeira a representação do valor da pessoa sobre si mesma; e a segunda diz respeito à reputação e ao “bom nome”.

²⁴ Fala-se aqui da honra objetiva. Nesse sentido, ver também a doutrina de José Sebastião de Oliveira e Karen Franco Domingos (2008, p. 437-471) e a de Noemi Mendes Siqueira Ferrigolo (2005).

Dessa forma, por intermédio da utilização de meios mais céleres e adequados de solução de conflitos tributários, evita-se que o poder público restrinja de forma violenta o patrimônio e, conseqüentemente, viole o direito à privacidade e à honra dos contribuintes.

7 CONCLUSÃO

Em nota final, verifica-se que, pela análise dos modelos atuais de cobrança do crédito tributário, mostra-se perfeitamente viável, material e processualmente, a adoção da transação, da mediação e da conciliação na esfera administrativa e judicial, tanto naqueles processos que estão em fase inicial quanto nos que estão pendentes de citação ou constrição efetiva de bens.

O fundamento basilar é de que, uma vez admitida a sede de negociação do crédito tributário, desde que amparado em legislação prévia reguladora, observada a proporcionalidade e a razoabilidade, a lei não obsta o acordo, salientando que a transação, a mediação e a conciliação são instrumentos que contribuem para a efetivação das vontades das partes nas lides tributárias, pois ajudam a minimizar as vulnerabilidades dos contribuintes, permitindo mais organização nos pagamentos e a contrapartida do recebimento em favor do fisco.

Não é só isso, porém; contribuem para a proteção dos direitos da personalidade, como a proteção do nome, atingindo, por vezes, a honra e a privacidade. De fato, essa tríade de medidas revela-se como meios efetivos de proteção dos direitos da personalidade dos contribuintes, como a honra e a privacidade, pois evita que a cobrança do crédito tributário viole os direitos individuais dos contribuintes, por meio de protestos das Certidões de Dívida Ativa e inscrição da dívida em Cadastro de Inadimplentes, propiciando a continuidade das atividades, podendo-se vislumbrar crescimento e maior solidez na atividade econômica geradora de tributos, empregos e renda, produtos e serviços.

Em conclusão, por meio da nova concepção de indisponibilidade do interesse público, deve-se harmonizar a concretização dos interesses da coletividade com a pacificação social, com adoção de meios alternativos mais adequados para a cobrança do crédito tributário, atendendo-se os objetivos de simplificação dos procedimentos que, aliás, é um dos motivos de existência da Lei de Execuções Fiscais (SZKLAROWSKY, 1997, p. 31), com a democracia participativa em foco (SALLES; FAZA, 2019, p. 81-108), promove um sistema tributário mais eficiente e participativo, com decisões mais adequadas e justas para os contribuintes.

8 REFERÊNCIAS

- ABRANTES, Laís Marcelle Nicolau. Democracia e Estado de Direito no Brasil: o problema da inefetividade dos direitos fundamentais no país. *Revista Direitos Humanos e Democracia*, Ijuí, RS: Editora Unijuí, v. 4, n. 8, p. 117-140, 2016.
- ALMEIDA, Tânia. *Caixa de ferramentas em mediação: aportes e práticos*. São Paulo: Dash, 2016.
- BELO, Marina Emanuelli; NASCIMENTO, Thiago Cavalcante; MENDONÇA, Andréa Torres Barros Batinga de. Entrepreneurial misbehavior associated with tax evasion practices. *Cadernos EBAPE.BR*, v. 19, p. 918-931, 2022.
- BESSA, Leonardo Roscoe. Os bancos de dados de proteção ao crédito na visão do Superior Tribunal de Justiça. *Revista de Direito do Consumidor*, v. 63. p. 202-230, jun./set. 2007.
- BEZERRA, Eudes Vitor; SOARES, Marcelo Negri. A mediação e a conciliação: um diálogo entre a Lei 13.140/2015 e o novo Código de Processo Civil. In: SILVA, Leonardo Rabelo de Matos (coord.) et al. *Formas consensuais de solução de conflitos*. Florianópolis: Conpedi, 2016. p. 135-151.
- BITTAR, Carlos Alberto. *Os direitos da personalidade*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1995.
- BRASIL. *Lei nº 13.988 de 14 de abril de 2020*. 2020a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/lei/l13988.htm#:~:text=1%20%C2%BA%20Esta%20Lei%20estabelece,natureza%20tribut%C3%A1ria%20ou%20n%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria. Acesso em: 8 ago. 2023.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 174 de 5 de agosto de 2020*. 2020b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp174.htm. Acesso em: 8 ago. 2023.
- BRASIL. *Portaria nº 247 de 16 de junho de 2020*. 2020c. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-247-de-16-de-junho-de-2020-261923979>. Acesso em: 8 ago. 2023.

- BRASIL. *Edital nº 16 de 19 de ago. 2020*. 2020d. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/editais-de-notificacao/acordo-de-transacao-por-adesao-1/2020/edital-no-16_2020_transacao-tributaria-de-pequeno-valor.pdf. Acesso em: 8 ago. 2023
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- COSTA, Ramón Valdés. *Instituciones de Derecho Tributário*. Buenos Aires: Depalma, 1992.
- CASTRO, Alexander de; NASCIMENTO, Gabriel Bassaga. Liberdade de expressão frente à liberdade religiosa: direitos fundamentais em conflito e proteção de direitos da personalidade frente a discursos de ódio. *Revista Direitos Sociais e Políticas Públicas*, Unifafibe, v. 7, n. 3, p. 1-32, 2019.
- DE CUPIS, Adriano. *Os direitos da personalidade*. Tradução Afonso Celso Furtado Rezende. Campinas: Romana Jurídica, 2004.
- FERMENTÃO, Cleide Aparecida Gomes Rodrigues. Os direitos da personalidade como direitos essenciais e a subjetividade do direito. *Revista Jurídica Cesumar*, v. 6, n. 1, p. 241-266, 2006.
- FERRIGOLO, Noemi Mendes Siqueira. *Liberdade de expressão: direito na sociedade de informação (mídia, globalização e regulação)*. São Paulo: Pillares, 2005.
- FREITAS, Vladimir Passos de. *Código tributário nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- FURTADO, Lucas Rocha. *Curso de direito administrativo*. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- GAMA, Tácio Lacerda. Competência tributária e a sua estrutura normativa. *Revista de Direito Tributário*, v. 102, p. 29-52, 2008.
- GAMA, Tácio Lacerda. Norma de competência tributária e a visão dialógica sobre os atributos de unidade, coerência e consistência do sistema jurídico. *Revista de Direito Tributário*, v. 105, p. 62-82, 2009.
- GARCEZ, José Maria Rossani. Negociação. ADRS Mediação. *Conciliação e arbitragem*. 2. ed. Rio de Janeiro: Lúmen Iuris, 2004.
- GODINHO, Adriano Marteleto; GUERRA, Gustavo Rabay. A defesa especial dos direitos da personalidade: os instrumentos de tutela previstos no direito brasileiro. *Revista Jurídica Cesumar – Mestrado*, v. 13, n. 1, p. 179-208, jan./jun. 2013.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Transação tributária: introdução à justiça fiscal consensual*. Belo Horizonte: Fórum, 2010.
- GOMES, Orlando. *Introdução ao direito civil*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- GUEDES, Jefferson Carús. *Transigibilidade de interesses públicos: prevenção e abreviação de demandas da Fazenda Pública*. In: GUEDES, Jefferson Carús et al. (coord.). *Advocacia de Estado: questões institucionais para a construção de um Estado de justiça*. Belo Horizonte: Fórum, 2009.
- GUIMARÃES, Vasco Branco. *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, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 137-166.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia – entre facticidade e validade*. Tradução Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1997. 2. v.
- ITRICH-DRABAREK, Jolanta; JURGILEWICZ, M.; MISIUK, A.; ZAJĄC, A.; JURGILEWICZ, M.; ZAJAC, A. Mediation in the administrative and court-administrative proceedings. 2022. DOI: 10.31338/2544-3135.si.2022-89.6. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/360683556_Mediation_in_the_administrative_and_court-administrative_proceedings
- LEAL, Stela Tannure; MIRANDA NETTO, Fernando Gama de. *Mediação e Judiciário: impactos da criação dos CEJUSCs na rotina de trabalho dos magistrados*. SEMINÁRIO INTERDISCIPLINAR EM SOCIOLOGIA E DIREITO, 5., 2015. Niterói: PPGSD-UFF, 2015.
- LESTARI, Endang Sri. The Role of State Attorneys in Recovering State Finances for State-Owned Enterprises (BUMN) in the Covid-19 Pandemic Era. In: *ICILS 2021*, 8-9 June 2021, Semarang, Indonesia. Disponível em: <https://eudl.eu/doi/10.4108/eai.8-6-2021.2314337>. Acesso em: 6 jun. 2022.
- LOBATO, V. de S.; MARINHO NETO, J. A. Competência tributária: tipos ou conceitos? Da necessidade de um exame crítico dos pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. *Revista Direito Tributário Atual*, n. 50, p. 569-591, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2175>. Acesso em: 6 jun. 2022.
- LORENZETTI, Ricardo Luis. *Fundamentos do direito privado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- LUKIKJ, Frosina Kiprovska. Financial aspects of the mediation's advantage. *Economic Development/Ekonomiski Razvoj*, v. 24, n. 1, p. 86-95, Apr. 2022.
- MARTINS FILHO, Luiz Dias; ADAMS, Luís Inácio Lucena. *A transação no Código Tributário Nacional (CTN) e as novas propostas normativas de lei autorizadora*. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação tributária e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 15-42.

- MACHADO, C. H.; CATARINO, João Ricardo; SOBRAL, Susana. Theoretical Framework of Multi-Door Courthouse in Brazilian Tax Law: Arbitration, Mediation, Conciliation and Transaction. *Revista Jurídica Portucalense*, n. 33, p. 33-66, 2023. Disponível em: <https://revistas.rcaap.pt/juridica/article/view/28150>. Acesso em: 21 jun. 2023.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- MACHETE, Pedro. *Estado de direito democrático e administração paritária*. Coimbra: Almedina, 2007.
- MASCITTO, Andréa; PISCITELLI, Tathiane; FUNAGOSHI, Cristina Mari. A realidade da transação tributária no Brasil. *Jota*, 2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/a-realidade-da-transacao-tributaria-no-brasil-19042018>. Acesso em: 20 jun. 2023.
- MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- MELO FILHO, João Aurino de. Racionalidade legislativa do processo tributário. Salvador: Juspodivm, 2018.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Transação e arbitragem nas controvérsias tributárias*. 2013. Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, USP, São Paulo, 2013.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. *Arbitragem e transação tributárias*. 1. ed. São Paulo: Gazeta Jurídica, 2014.
- MENDONÇA, Priscila Faricelli de. As lides tributárias e os métodos alternativos de solução de conflitos previstos no NCPC: mediação e conciliação. In: MENDONÇA, Priscila Faricelli de; GONÇALVES, Daniella Zagari; LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi (org.). *Processo tributário: perspectivas sob a vigência do NCPC*. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2019. p. 101-111. V. 1.
- MENKEL-MEADOW, Carrie J. Restorative Justice: What is it and Does it Work? *Georgetown Public Law Research Paper*, n. 1005485; Annual Review, 2007. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1005485>
- MOORE, Adam D. Privacy: Its Meaning and Value. *American Philosophical Quarterly*, v. 40, p. 215-227, July 2003.
- MORAIS, Carlos Yuri Araújo. *Transação e arbitragem em matéria tributária: a experiência estrangeira e sua aplicabilidade ao direito brasileiro*. Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 483-503.
- NADER, Paulo. *Introdução ao estudo do Direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.
- NETTO LÔBO, Paulo Luiz. Autolimitação do direito à privacidade. *Revista Trimestral de Direito Civil*, Rio de Janeiro, v. 34. p. 34-104. abr./jun. 2008.
- NUNES JÚNIOR, Armandino Teixeira. *A judicialização da política no contexto da constituição de 1988: ensaios sobre impactos da Constituição Federal de 1988 na sociedade brasileira*. Brasília: Edições Câmara, 2008.
- OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Infrações e sanções administrativas*. 2. ed. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2005.
- OLIVEIRA, José Sebastião de; DOMINGOS, Karen Franco. A liberdade de informação em contraposição aos direitos da personalidade: honra, imagem e privacidade. *Revista Jurídica Cesumar*, v. 8, n. 2, p. 437-471, jul./dez. 2008.
- PORTO ALEGRE. *Lei nº 13.028 de 11 de março de 2022*. Disponível em: https://www.camarapoa.rs.gov.br/dbraco/processos/137049/Lei_13028.pdf. Acesso em: 8 ago. 2023.
- REALE, Miguel. *Os direitos da personalidade*. 2004. Disponível em: <http://miguelreale.com.br/artigos/dirpers.htm>. Acesso em: 7 dez. 2019.
- ROCHA, Caio César Vieira. *Arbitragem e mediação: a reforma da legislação brasileira*. São Paulo: Atlas, 2015.
- ROMAN, C. Guil; RIVAS, N. Peres; MAURI, M. Cugat. National Report. Organic Act 9/2021, of 1º July. Spain. 2022. Disponível em: https://www.dramp.eu/wp-content/uploads/2022/04/National-Report-EN_Spain-rev.pdf. Acesso em: 6 jun. 2022.
- SALLES, Sergio; FAZA, Geovana. Conciliação ou mediação? O facilitador diante da complexidade dos conflitos. *Conhecimento & Diversidade*, Niterói, v. 11, n. 25, p. 81-108, set./dez. 2019.
- SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- SIQUEIRA, Dirceu Pereira; SOUZA, Bruna Caroline Lima de. Audiências públicas no Poder Judiciário e os direitos da personalidade: uma análise à luz das teorias de Jürgen Habermas e Peter Häberle. *Meritum: Revista de Direito da Universidade Fumec*, Belo Horizonte: Universidade Fumec, Faculdade de Ciências Humanas, Sociais e da Saúde, v. 16, n. 3, set./dez. 2021.
- SOARES, Fernanda Heloisa Macedo; MASSINE, Maiara Cristina Lima. O processo como instrumento do Estado Democrático de Direito. *Argumenta Journal Law*, Jacarezinho, PR, n. 13, p. 189-208, fev. 2013. Disponível em: <http://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/180/179>. Acesso em: 8 dez. 2019.

- SOARES, Marcelo Negri; BEZERRA, E. V. A mediação e a conciliação: um diálogo entre a Lei 13.140/2015 e o Novo Código de Processo Civil. *Conpedi*, v. 2016-2, p. 17, 2016.
- SPENGLER, Fabiana Marion. *O Estado-jurisdição em crise e a instituição do consenso: por uma outra cultura no tratamento de conflitos*. 2007. 476 f. Tese (Mestrado) – Universidade do Vale dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, São Leopoldo, 2007.
- SPINELLI, Ana Claudia Marassi. Dos direitos da personalidade e o princípio da dignidade da pessoa humana. *Revista Jurídica Cesumar*, v. 8, n. 2, p. 369-382, jul./dez. 2008.
- SZANIAWSKI, Elimar. *Direitos da personalidade e sua tutela*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- SZANIAWSKI, Elimar. Os direitos de personalidade e sua tutela. In: *Revista da Faculdade de Direito UFPR*, v. 27, 1992.
- SZANIAWSKI, Elimar. Direitos da personalidade na antiga Roma. In: *Revista de direito civil*. n. 43, p. 28-41. jan./mar. 1988.
- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. A Lei de Execução Fiscal: o contencioso administrativo e a penhora administrativo. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, a. 2, n. 21, 19 nov. 1997. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/1320/a-lei-de-execucao-fiscal-o-contencioso-administrativo-e-a-penhora-administrativa>. Acesso em: 14 set. 2020.
- TALAMINI, Eduardo. A (in)disponibilidade do interesse público: consequências processuais – composição em juízo, prerrogativas processuais, arbitragem e ação monitória. In: *Revista de Processo: RePro*, São Paulo, v. 30, n. 128, p. 59-77, out. 2005.
- TARANTO, Caio Márcio Gutterres; SERPA FILHO, Pedro. Federalismo fiscal: o impacto da repartição de receitas na forma federativa do Estado. *Cadernos de Direito – Unifeso*, v. 3, n. 1, 2022. Disponível em: <http://unifeso.edu.br/revista/index.php/cadernosdedireitounifeso/article/view/3010/1031>. Acesso em: 6 jun. 2022.
- TARTUCE, Fernanda. *Mediação nos conflitos civis*. São Paulo: Método, 2019.
- TEPEDINO, Gustavo. A tutela da personalidade no ordenamento civil-constitucional brasileiro. In: TEPEDINO, Gustavo. *Temas de direito civil*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 23-54.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto *et al.* *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- TORRES, Heleno Taveira. Princípios de segurança jurídica e transação em matéria tributária: os limites de revisão administrativa dos acordos tributários. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008. p. 299-330.
- TORRES, Ricardo Lobo. Transação, conciliação e processo tributário administrativo equitativo. In: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de; GUIMARÃES, Vasco Branco (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mario da Silva Velloso*. São Paulo: Fórum, 2008.
- VAN DER SLOOT, Bart. Privacy as Personality Right: Why the ECtHR's Focus on Ulterior Interests Might Prove Indispensable in the Age of 'Big Data' (February 27, 2015). *Utrecht Journal of International and European Law*, v. 31, n. 80, p. 25-50, Feb. 2015. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2629118>
- VOLPI, Elon Kaleb Ribas. Conciliação na Justiça Federal. A indisponibilidade do interesse público e a questão da isonomia. *Revista da PGFN*, a. 1, n. 2, p. 139-164, jul./dez. 2011.

Todo conteúdo da Revista Direito em Debate está
sob Licença Creative Commons CC – By 4.0