

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO  
NÍVEL MESTRADO**

**TARCIANO JOSÉ FALEIRO DE LIMA**

**MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA:  
Acesso à justiça, princípios e práticas**

**São Leopoldo  
2024**

TARCIANO JOSÉ FALEIRO DE LIMA

**MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA:**  
**Acesso à justiça, princípios e práticas**

Dissertação apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito, pelo Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS).

Orientador: Prof. Dr. Darci Guimarães Ribeiro

São Leopoldo

2024

L732m

Lima, Tarciano José Faleiro de  
Mediação tributária: acesso à justiça, princípios e práticas. /  
Tarciano José Faleiro de Lima -- 2024.  
159 f. ; il. ; 30cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Universidade do Vale do  
Rio dos Sinos, Programa de Pós-Graduação em Direito, 2024.

Orientador: Prof. Dr. Darci Guimarães Ribeiro.

1. Direito tributário. 2. Mediação tributária. 3. Meios  
alternativos - Resolução de conflito. 4. Acesso à justiça. 5. Normas  
tributárias. 6. Mediação de conflito. I. Título. II. Ribeiro, Darci  
Guimarães.

CDU 34:336.2

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PPGD  
NÍVEL MESTRADO

A dissertação intitulada: “**MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA: Acesso à justiça, princípios e práticas**”, elaborada pelo mestrando **TARCIANO JOSÉ FALEIRO DE LIMA**, foi julgada adequada e aprovada por todos os membros da Banca Examinadora para a obtenção do título de MESTRE EM DIREITO.

São Leopoldo, 16 de janeiro de 2025.

  
Prof. Dr. **Anderson Vichinkeski Teixeira**,

Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito.

Apresentada à Banca integrada pelos seguintes professores:

Presidente: Dr. Darci Guimarães Ribeiro \_\_\_\_\_ *Participação por Webconferência*

Membro externo: Dr. Leandro Paulsen \_\_\_\_\_ *Participação por Webconferência*

Membro: Dr. Wilson Engelmann \_\_\_\_\_ *Participação por Webconferência*

A minha mãe, Ilza.

Assim, mantenham-se firmes, cingindo-se com o cinto da verdade, vestindo a couraça da justiça e tendo os pés calçados com a prontidão do evangelho da paz.

Efésios 6, 14-15

## RESUMO

Os meios alternativos de resolução de conflitos têm sido cada vez mais utilizados em todo o mundo como opção ao sistema jurisdicional tradicional, tanto pela celeridade dos procedimentos em relação ao processo judicial, quanto pela redução de custos que promove aos cidadãos e ao Estado. Nesse sentido, o meio que provê maior autonomia e segurança ao usuário é a mediação, sendo bastante aceita em diversas áreas jurídicas. A mediação é o procedimento consensual no qual um terceiro neutro conduz as partes ao diálogo e à formação de um acordo, encerrando o litígio e preservando as relações humanas. O Direito Tributário, agora, também ingressa na mediação, revolucionando a forma de relacionamento entre Fisco e contribuinte e adequando-a às características ágeis e complexas da contemporaneidade. Assim, surge a mediação tributária. No entanto, por ser ainda uma inovação, o procedimento carece de literatura específica e da definição de princípios e regras de funcionamento. Este trabalho tem a missão de compreender o que é uma mediação tributária enquanto acesso à justiça e as suas relações com os princípios constitucionais tributários e os princípios da mediação. De posse destas definições, os operadores do Direito terão base teórica e prática para atuação na mediação tributária. Dessarte, o problema de pesquisa reside na escassez de literatura específica acerca da mediação tributária, observada a sua implantação já realizada de forma pioneira no Município de Porto Alegre e a existência de projeto de lei em tramitação no Congresso Nacional, que deve estender a sua aplicação no País. O objetivo geral da pesquisa, assim, é traçar parâmetros para a aplicação da mediação tributária no Brasil, enquanto os objetivos específicos assentam-se na compreensão de como a mediação identifica-se enquanto meio de acesso à justiça, bem como pode atender os princípios constitucionais tributários e os princípios da mediação, além do estabelecimento de práticas coerentes com a realidade dos contribuintes e das administrações tributárias. Quanto à metodologia, essencialmente delineada através da pesquisa bibliográfica, a pesquisa apresenta uma componente exploratória, pois, sendo o tema da pesquisa incipiente na sociedade e carente de literatura, inclusive em outros países, inescapavelmente abarcará a investigação de institutos jurídicos semelhantes para aplicação ou adequação dos seus conceitos à prática da mediação tributária. O resultado da pesquisa apresenta uma faceta pouco explorada na doutrina da mediação, que é a

da justiça do procedimento. A junção da aplicação dos princípios da mediação, relativamente abstratos, com a considerável rigidez dos preceitos tributários encontra harmonização na essência colaborativa da mediação tributária enquanto meio de acesso à justiça.

**Palavras-chave:** mediação tributária; meios alternativos de resolução de conflitos; acesso à justiça; consensualidade; jurisdição; normas tributárias; mediação de conflitos; justiça.

## **ABSTRACT**

Alternative dispute resolution (ADR) have been increasingly used around the world as an option to the traditional judicial system, both due to the speed of procedures in relation to the judicial process and the cost reduction it promotes for citizens and the State. In this sense, the ADR that provides greater autonomy and security to the user is mediation, which is widely accepted in several legal areas. Mediation is the consensual procedure in which a neutral third party leads the parties to dialogue and the formation of an agreement, ending the dispute and preserving human relationships. Tax law now also enters mediation, revolutionizing the form of relationship between tax authorities and taxpayers and adapting it to the agile and complex characteristics of contemporary times. Thus, tax mediation arises. However, as it is still an innovation, the procedure lacks specific literature and the definition of operating principles and rules. This work has the mission of understanding what tax mediation is as access to justice and its relationships with constitutional tax principles and the principles of mediation. With these definitions in hand, legal practitioners will have a theoretical and practical basis for working in tax mediation. Thus, the research problem lies in the lack of specific literature on tax mediation, given its pioneering implementation in the city of Porto Alegre and the existence of a bill under consideration in the National Congress, which should extend its application throughout the country. The general objective of the research, therefore, is to establish parameters for the application of tax mediation in Brazil, while the specific objectives are based on understanding how mediation identifies itself as a means of access to justice, as well as how it can comply with constitutional tax principles and mediation principles, in addition to establishing practices that are consistent with the reality of taxpayers and tax authorities. As for the methodology, essentially outlined through bibliographical research, the research presents an exploratory component, and, since the research topic is incipient in society and lacks literature, including in other countries, it will inevitably encompass the investigation of similar legal institutes for the application or adaptation of their concepts to the practice of tax mediation. The research results present a little-explored facet of the doctrine of mediation, which is the justice of the procedure. The combination of the application of the relatively abstract principles of mediation with the considerable rigidity of tax precepts finds

harmonization in the collaborative essence of tax mediation as a means of access to justice.

**Key-words:** tax mediation; alternative dispute resolution; access to justice; consensuality; jurisdiction; tax laws; conflict mediation; justice.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>2 ACESSO À JUSTIÇA</b> .....	<b>18</b>
2.1 A busca pelo justo .....	18
2.2 Da jurisdição aos meios alternativos de resolução de conflitos .....	27
2.3 Dos meios alternativos de resolução de conflitos à mediação.....	35
2.4 O diálogo em Gadamer .....	41
<b>3 MEDIAÇÃO DE CONFLITOS</b> .....	<b>47</b>
3.1 Conflito e mediação. Conceitos e princípios .....	48
3.2 Mediação e consenso. A atividade de mediador .....	53
3.3 Estágios e técnicas de mediação .....	57
3.4 A mediação em Warat .....	64
<b>4 NORMAS TRIBUTÁRIAS</b> .....	<b>70</b>
4.1 Princípios e regras constitucionais tributários .....	70
4.2 Normas gerais de Direito Tributário .....	80
4.3 Crédito tributário e competência para lançamento .....	84
4.4 Crédito tributário e indisponibilidade.....	86
<b>5 MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>92</b>
5.1 Conceito de mediação tributária.....	94
5.2 Princípios da mediação tributária.....	97
5.2.1 Voluntariedade .....	99
5.2.2 Confidencialidade .....	100
5.2.3 Boa-fé.....	102
5.2.4 Autonomia .....	103
5.2.5 Informalidade.....	104
5.2.6 Consensualidade.....	106
5.2.7 Legalidade.....	107
5.2.8 Igualdade.....	110
5.2.9 Segurança jurídica .....	113
<b>5.3 Práticas da mediação tributária</b> .....	<b>114</b>
5.3.1 Aplicação da mediação tributária .....	115
5.3.2 Estrutura para a prática da mediação tributária.....	116
5.3.3 Da solicitação à instauração da mediação tributária .....	118

5.3.4 Participantes da mediação tributária .....	120
5.3.5 Comunicação na mediação tributária .....	123
5.3.6 Reuniões de mediação tributária .....	124
5.3.7 Acordo de mediação tributária.....	127
<b>5.4 A justiça na mediação tributária .....</b>	<b>128</b>
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>136</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>151</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A expressão “meios alternativos de resolução de conflitos” é relativamente nova, derivando das *Alternative Dispute Resolution* (ADR) norte-americanas, cujo notório desenvolvimento deu-se a partir da década de 1980, e nada mais significa que alternativas ao provimento jurisdicional estatal.<sup>1</sup>

Mais recentemente alguns autores preferem usar a expressão “meios adequados de resolução de conflitos” (MASC), a fim de conformá-la a um conceito de acesso à justiça mais amplo, em que se observa a técnica com maior aptidão a prover o atendimento justo às peculiaridades do caso concreto.<sup>2</sup>

Não obstante o uso predominante da terminologia MASC, seja referindo-se a meios alternativos ou a meios adequados, outras expressões são encontradas na literatura, como “meios complementares de resolução de litígios”, em alusão à característica de complementariedade desses meios à prestação jurisdicional convencional, exercida pelo judiciário.<sup>3</sup>

São também utilizadas expressões similares, como “mecanismos” ou “métodos” em substituição a “meios”, “disputas” em substituição a “conflitos” e combinações dos vocábulos citados.

Alguns meios de resolução de conflitos são bastante antigos, como a arbitragem, largamente praticada na Grécia e na Roma antigas. Além disso, noticia-se o seu uso na Babilônia, 3.000 a.C. Encontra-se o compromisso arbitral, por exemplo, na Lei das XII Tábuas, no Digesto de Justiniano, no direito canônico e em quase todos os estatutos da Idade Média. Portugal, no reinado de Dom Afonso III, que durou de 1248 a 1279, teve a publicação de normas referentes aos *juyzes aluydores*, tratando sobre os cidadãos autorizados a promover a arbitragem em terras lusitanas.<sup>4</sup>

No Brasil, a Constituição de 1824, outorgada pelo Imperador Dom Pedro I, inaugurou o juízo arbitral no ordenamento jurídico nacional de forma facultativa, bem como a consensualidade em relação à desistência de recurso, em seu art. 160. O

---

<sup>1</sup> MEDINA, Eduardo Borges de Mattos. **Meios alternativos de solução de conflitos**: o cidadão na administração da justiça. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004. p. 18.

<sup>2</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 114.

<sup>3</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016. p. 355.

<sup>4</sup> MEDINA, Eduardo Borges de Mattos. **Meios alternativos de solução de conflitos**: o cidadão na administração da justiça. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004. p. 19-27.

Código Comercial de 1850, Lei nº 566, trazia dispositivos que obrigavam o uso da arbitragem em causas conflituais entre sócios, os quais foram revogados pelo Imperador em 1866, através da Lei nº 1.350, determinando que o procedimento “será sempre voluntário mediante o compromisso das partes”. O Código de Processo Civil (CPC) de 1939, Decreto-Lei nº 1.608, incorporou o meio arbitral para resolução alternativa de conflitos, sendo replicado pelos CPC posteriores, Lei nº 5.869 de 1973 e Lei nº 13.105 de 2015. A evolução dos meios alternativos de resolução de conflitos no País pode inclusive ser observada através da evolução da norma geral de Processo Civil. O Código de Processo Civil de 1973 trouxe também a conciliação judicial, outro meio de resolução de conflitos em alternativa à jurisdição convencional. Já o Código de Processo Civil de 2015, norma vigente, acrescentou, através de seu art. 3º, § 3º, a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos, inclusive no curso do processo judicial.

O uso da conciliação, da mediação e de outros meios consensuais ou autocompositivos de resolução de conflitos, tal qual ocorre em outros países não se limita ao curso do processo judicial. Em verdade, a participação da comunidade na administração da justiça é tão necessária hodiernamente, tanto para maior efetividade de acesso à justiça quanto para viabilizar uma maior vazão ao enorme volume de processos que inviabiliza o judiciário, que o uso de meios alternativos é praticamente consenso. A adoção de meios alternativos de resolução de conflitos, especialmente os autocompositivos, como a mediação e a conciliação, juridicamente harmonizados com uma deformalização (maior informalidade) e com uma delegalização (menor legalismo), inclusive com a solução dos casos pela equidade, traz diversas vantagens. Além da maior celeridade e da compatibilização do acesso à justiça com a realidade social, a autocomposição incorpora o cidadão às decisões comunitárias, provendo maior legitimidade à administração da justiça e propiciando caráter pedagógico e espírito colaborativo. A justiça, desta forma, pode atingir um maior número de pessoas e de classes sociais, provendo meios mais adequados à resolução dos conflitos que o processo convencional.<sup>5</sup>

A mediação, tal qual a arbitragem, tem origens remotas, sendo aplicada em uma grande diversidade de culturas ao longo da história. Embora alguns autores identifiquem o início do uso deste meio de resolução de conflitos na Bíblia, cogita-se

---

<sup>5</sup> WATANABE, Kazuo. **Acesso à ordem jurídica justa**: conceito atualizado de acesso à justiça, processo coletivo e outros estudos. Belo Horizonte: Del Rey, 2019. p. 8.

a sua existência mesmo antes do surgimento da escrita. Na China e no Japão a mediação era usada há centenas de anos, encontrando-se também o seu uso primitivo no Ocidente por pescadores escandinavos, tribos africanas e kibutzim israelitas (comunidades agrárias). Com o avanço civilizatório e o crescente aumento das controvérsias internacionais, a mediação teve significativa aplicação na resolução de disputas entre nações. Com a busca por uma solução informal das disputas e a evolução de uma cultura de paz, a mediação evoluiu com maior intensidade nos Estados Unidos, observando-se o uso de formatos básicos na década de 1930 e o desenvolvimento sistematizado a partir da década de 1970, destacando-se a obra do professor de Harvard Frank Sander, *Varieties of Dispute Processing*, publicada em 1976. Esse avanço foi acompanhado por outros países de língua inglesa, como Inglaterra, Austrália e Canadá. A partir da década de 1990 também Colômbia, Argentina e Brasil começaram a adotar a mediação por meio de legislações esparsas em diversas áreas do Direito.<sup>6</sup>

No âmbito tributário a mediação surgiu recentemente. Com a complexidade das relações comerciais desenvolvidas nas últimas décadas, países como França, México, Países Baixos, Reino Unido e Estados Unidos passaram, a partir da década de 1980, a usar a ferramenta da mediação para solucionar conflitos tributários transfronteiriços. Dentre outras expressões, são empregadas *Flexible Multi-Tier Dispute Resolution (FMDR)*, atribuída a resolução de disputas multicamadas (através de múltiplos meios ou estágios) em matéria tributária, e *Mutual Agreement Procedure (MAP)*, neste contexto geralmente referindo-se à mediação de conflitos tributários. Nas disputas domésticas (*Domestic Tax Disputes*), além das nações já citadas, Austrália, Nova Zelândia e Bélgica implantaram a mediação tributária, sendo a Bélgica pioneira, com normatização desde 2007.<sup>7</sup>

Em 2022 foi a vez do Brasil. Em verdade, as primeiras discussões para uma efetiva implantação da mediação tributária no País tiveram início no âmbito dos grupos de trabalho técnico da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais - ABRASF, sediada em Brasília-DF, nos idos de 2020. Os estudos gerados ensejaram, em 2021, a formação de um grupo de trabalho na Prefeitura de

---

<sup>6</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 208-212.

<sup>7</sup> INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. **Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes**. Editors Pasquale Pastone and Jan J. P. de Goede. Amsterdam: IBFD, 2020. p. 492-495.

Porto Alegre cujos resultados evoluíram para a apresentação de um projeto de lei no mesmo ano. A iniciativa culminou com a publicação da Lei nº 13.028, de 11 de março de 2022, que implantou pela primeira vez a mediação tributária no País, regulamentada pelo Decreto nº 21.527, de 17 de junho de 2022. A primeira mediação tributária realizada após a referida regulamentação ocorreu em junho de 2022, envolvendo questionamentos acerca da incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN. Já havia ocorrido um procedimento experimental, também no Município de Porto Alegre, em março de 2022, cujo conflito versava sobre imunidade tributária do Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU relativo a complexo aeroportuário de propriedade da União sob contrato de concessão. Além da pioneira iniciativa de Porto Alegre, tramita no Congresso Nacional projeto de lei para implantação da mediação tributária no âmbito da União. A tendência no País é que a maior parte dos entes federados venha a implantar procedimentos consensuais de resolução de conflitos tributários, e, em especial, a mediação.

Entretanto, a mediação tributária provoca receios. Em verdade, a mediação jurídica ainda desperta suspeitas e preconceitos. Quando se houve a expressão “mediação tributária”, em geral a primeira reação é de estranheza. Com os operadores do Direito, a primeira expressão normalmente é de descrença, em muito pautada por mitos originários do Direito Público, como a indisponibilidade do interesse público e a doutrina proeminentemente positivista da tributação. Já aqueles com menor contato com a tributação imaginam que a mediação tributária trata da negociação do valor do tributo, tal qual ocorre com uma dívida junto a uma loja de varejo. Não é difícil inferir que ambas as reações são inadequadas, senão eivadas de erros de julgamento, o que torna inequívoca a necessidade de aprofundamento científico do tema.

Simultaneamente às más impressões sobre a mediação tributária, seus potenciais usuários, como contribuintes, advogados tributaristas, servidores públicos etc. são surpreendidos pela ausência de literatura acerca do tema, por vezes recorrendo a conceitos genéricos da mediação ou a práticas aplicadas em outras áreas jurídicas nas quais o procedimento é mais difundido, como o Direito de Família. Tem-se, portanto, reações e preconceitos inadequados conjugados com a ausência de literatura para consulta, estudo e aplicação. Em resumo, está configurado o problema.

Detalhando, o problema de pesquisa reside na ausência de doutrina capaz de orientar os usuários da mediação tributária, já em funcionamento, bem como aqueles que a querem implantar em suas jurisdições. Essa orientação pode ser apresentada através de definições ou parâmetros de como adequar a mediação, procedimento autocompositivo, com a chamada indisponibilidade do crédito tributário, dentre outras compatibilizações legais e principiológicas.

O objetivo geral da pesquisa, dessarte, gira em torno da definição de quais parâmetros constitucionais, legais e operacionais devem estruturar a aplicação da mediação tributária no País, afastando a ausência de juridicidade de um lado e o excesso formalista de outro, como meio de alcançar uma mediania das reações e das ações. Por tratar-se de tema relativamente recente, inclusive na doutrina internacional, encontra-se rara literatura específica sobre a mediação tributária, motivo pelo qual se espera que o resultado da pesquisa seja em parte prescritivo, o que torna a resposta ao problema ainda mais complexa. Soma-se à dificuldade típica de uma pesquisa sobre tema jurídico inovador, o fato de que o Brasil é um país continental com diferentes realidades das administrações tributárias e dos contribuintes, os usuários da mediação tributária.

Particularizando o estado atual dos estudos acerca da mediação tributária, não há no País livros versando a respeito da mediação tributária no que se refere à delimitação da sua aplicação pelas normas tributárias, em especial aquelas que versam sobre o crédito tributário. No exterior, disponíveis via internet, há poucas obras a respeito de mediação tributária doméstica, versando a maior parte dos escritos sobre as mediações internacionais. Encontram-se alguns artigos publicados a respeito da mediação tributária, porém não utilizam método científico e por vezes seu conteúdo restringe-se à opinião do autor. Há, todavia, algumas poucas teses de doutorado nacionais versando sobre a mediação em matéria tributária, constituindo-se em fonte adequada à pesquisa. Apesar da inexistência de literatura nacional sobre a mediação tributária, seu conceito e suas definições, encontram-se algumas poucas obras nacionais sobre os meios alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária, dos quais a mediação é um dos meios possíveis.

Como o trabalho empregará, essencialmente, o método de pesquisa bibliográfica, fará uso dos livros que tratam de meios alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária para obter os conceitos aplicáveis à mediação tributária. Além disso, a pesquisa contemplará livros que tratam sobre a tributação e

as normas tributárias para chegar ao objetivo do estudo, balizando a aplicação da mediação tributária. Outro conteúdo bastante encontrado em livros nacionais e que será de valia para a pesquisa trata da mediação jurídica de conflitos, ainda que aplicável a outras áreas do Direito. Não obstante, o trabalho iniciará com a doutrina acerca do acesso à justiça, preceito justificador da mediação tributária. A pesquisa ainda abrangerá algumas obras estrangeiras de fundamental importância ao tema sob estudo e artigos científicos.

Constatou-se, dessa forma, através de exame prévio do tema, a existência de uma lacuna na literatura a respeito da mediação tributária, o que justifica sobremaneira esta pesquisa. Para a consecução do objetivo de traçar parâmetros para a aplicação da mediação tributária no Brasil, os objetivos específicos da pesquisa conduzem à identificação da mediação tributária enquanto meio alternativo de resolução de conflitos capaz de prover acesso à justiça, à verificação se a mediação tributária atende as normas principiológicas e gerais da tributação e ao estabelecimento de procedimentos básicos para operação da mediação tributária a partir dos princípios da mediação. Dentre os princípios e regras cuja análise será necessária ao estudo da mediação tributária, pode-se citar a legalidade, a igualdade e a indisponibilidade do crédito tributário, além da voluntariedade, da autonomia e da consensualidade.

Estruturalmente, o estudo inicia pela identificação da mediação tributária na ordem jurídica. Assim, o trabalho busca compreender onde se assenta o procedimento na doutrina jurídica e como se relaciona com o conjunto normativo aplicável tanto à mediação quanto à tributação. Para tanto, a pesquisa intenta trazer um breve histórico da forma de atuação do indivíduo na administração da justiça, evidenciando a evolução da prestação jurisdicional a partir da participação do particular, especialmente nos períodos de maior atividade cidadã. Em seguimento ao estudo, através do exame das chamadas ondas de acesso à justiça e de conceitos práticos e contemporâneos de busca da justiça e da paz, desenvolver-se-á a ideia de efetivo acesso à justiça através dos meios alternativos de resolução de conflitos, sendo a mediação a forma ótima de autocomposição e consensualidade.

Uma vez apreendidos os conteúdos relativos ao acesso à justiça e à contextualização da mediação, faz-se mister assimilar o funcionamento da mediação jurídica, através de seus conceitos, princípios, estágios e técnicas, visto que uma mediação tributária é uma mediação e, como tal, deve atender os princípios da

mediação. A mediação de conflitos usualmente é desenvolvida na doutrina de forma genérica, de modo que a compatibilização dos conceitos com o procedimento em matéria tributária requer a análise de cada princípio e técnica de mediação.

Todavia não é suficiente à mediação tributária atender os princípios da mediação, mas também os princípios da tributação. Assim, o estudo abará os princípios e regras constitucionais tributários, bem como as normas gerais de Direito Tributário, destacando-se o exame da doutrina acerca do crédito tributário. O capítulo final do desenvolvimento objetiva a junção dos conteúdos anteriores, conjugando o acesso à justiça, os princípios da mediação e os princípios da tributação no procedimento de mediação tributária. O conceito, os princípios e as práticas da mediação tributária e a efetivação da justiça no procedimento são, dessa forma, os resultados esperados da pesquisa, gerando parâmetros de aplicação do procedimento nos mais variados conflitos de índole tributária e constituindo ferramenta útil a toda a sociedade.

Como premissas, além da metodologia já detalhada, o estudo visa o emprego de terminologia simples, evitando o excesso discursivo e esmerando-se para gerar uma leitura fluida, conectando um capítulo a outro através do objetivo da pesquisa. De igual modo, a pesquisa não se limitará a uma compilação da doutrina ou da jurisprudência, mas procurará contribuir, a partir destas, com a construção da ideia jurídica inovadora que molda a mediação tributária. A pesquisa, assim, inicia pelo estudo do acesso à justiça, prossegue para o exame da mediação de conflitos, tem continuidade com a análise das normas da tributação e conclui com o desenvolvimento de parâmetros de aplicação da mediação tributária, úteis ao progresso desta importante ferramenta jurídica, constituindo verdadeira evolução das relações entre Fisco e contribuinte e gerando valor a toda a sociedade. A conclusão, desta maneira, buscará apresentar o resultado da pesquisa para uso teórico e prático pelos operadores do Direito e pela academia para eventual aprofundamento e desenvolvimento do tema.

## 2 ACESSO À JUSTIÇA

Acesso é igual a ingresso, entrada. Ingressar efetivamente na justiça enquanto prestação jurisdicional estatal tornou-se, ao longo do tempo, tarefa árdua, praticamente injusta. Desde a Grécia Clássica tem o ser humano tentado escrever seus critérios de acesso à justiça a partir de meios pacíficos. Antes se tinha, por exemplo, o “olho por olho, dente por dente” do famoso Código de Hamurabi (1.772 a.C.). Essa evolução civilizatória ainda passou por etapas interessantes de processos desenvolvidos em parte pelos particulares, com legitimação pelo poder estatal, na Roma antiga e na Antiguidade.

Com o progresso civilizatório, o acesso à justiça foi estatizado, cabendo ao Estado o monopólio da jurisdição, da manutenção da paz social e da solução de conflitos, vedando qualquer forma de justiça particular. Esse monopólio apresenta duas consequências naturais: afasta a ação imediata do titular do direito, que se encontra impedido de agir privadamente para a consecução de seus interesses, e cria o dever estatal de tutela jurisdicional. Como resultado, coube exclusivamente ao Estado garantir e assegurar a proteção a quem necessite de acesso à justiça. Essa promessa estatal é chamada proteção jurídica de pretensão à tutela jurídica ou, na terminologia francesa, *accès aux tribunaux*.<sup>8</sup>

No entanto, a contemporaneidade parece ter trazido de volta tanto a participação efetiva dos particulares na resolução de conflitos quanto a necessidade de um sentido justo de aplicação das normas jurídicas, constituindo uma espécie de retomada da justiça na perspectiva clássica. As ondas de acesso à justiça parecem agora agitar uma nova ideia, tanto do que é acesso à justiça quanto do que é justiça, tendo o particular como protagonista da resolução dos seus próprios problemas, de forma pacífica e justa, mediante a validação jurídica do Estado.

### 2.1 A busca pelo justo

As primeiras manifestações, com bom registro, sobre provimento de justiça enquanto acesso do cidadão a um direito datam do Direito Romano. Durante os doze séculos em que vigorou, o Direito Romano passou por diversas modificações,

---

<sup>8</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. **Da tutela jurisdicional às formas de tutela**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 35-38.

não sendo diferente com a *actio*, atividade processual de defesa de um direito subjetivo.<sup>9</sup>

O processo é, assim, a forma de validação ou confirmação de um direito. Poder-se-ia dizer também que se constitui no conjunto formatado de ações necessárias à consecução de um bem afiançado pelo direito positivo. O acesso à justiça dá-se pela ação, pelo direito de perseguir o que lhe é devido, numa espécie de conjugação entre justiça-direito e justiça-acesso. No primeiro, tem-se a justiça enquanto realização daquilo que é justo, desejo intrínseco ao ser humano, e, no segundo, a justiça enquanto a ação de buscar o que é justo, o intento prático que visa realizar o desejo humano de justiça, o caminho até o momento do justo. Primeiro almeja-se, depois busca-se e, por fim, faz-se justiça. No contexto civilizatório, o acesso à justiça significa o direito de buscar o justo através da atividade jurisdicional salvaguardada pelo Estado.

No período da implantação da república até o fim da época clássica, o processo romano identifica-se por duas instâncias, denominadas *jus* e *judicium*. A primeira fase da justiça era desempenhada pelo magistrado, *in jure*, cidadão eleito para administrar a justiça, mas nem sempre especializado. O magistrado detinha ambos os poderes, o *imperium* e a *jurisdictio*, ou seja, o poder de sancionar e o poder de dizer o direito. A fase seguinte, *apud iudicem*, era desenvolvida por um particular escolhido pelas partes para julgar o processo, ou seja, *in iure* e *in iudicio*. O julgador, nessa etapa, podia ser um juiz (*judex*), escolhido dentre os senadores, ou um árbitro (*arbiter*), simples particular. O acesso à justiça com controle estatal foi exercido pelos cidadãos romanos através das ações da lei (*legis actiones*), as quais apresentavam três características típicas: são processos judiciários, com fases *in jure* e *in iudicio*, são processos legais, por oporem-se aos antigos processos consuetudinários, e são processos formalistas, pois obedeciam a rituais imutáveis com gestos e palavras solenes predeterminados. As partes tinham papel relevante no antigo Direito Romano, sendo necessária, no processo, a presença do autor, do réu e do juiz. Alguns atos ocorriam de forma bastante distinta do que se pratica hoje, como o comparecimento do réu, que devia ser providenciado pelo autor, por vezes à força, mediante a presença de testemunhas. Também a execução da sentença do juiz cabia ao vencedor e era vedada a atuação de representantes. As *legis actiones*,

---

<sup>9</sup> CRETELLA JR., José. **Curso de direito romano**: o direito romano e o direito civil brasileiro no Novo Código Civil. 31. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 289.

assim, eram bastante performáticas e com extrema rigidez sobre as palavras utilizadas, sob pena de perda da ação. O excesso formalista, o papel secundário do magistrado e a impossibilidade de flexionar o rigor jurídico de acordo com a realidade levaram o sistema ao desprestígio e à substituição pelo processo formular ou processo *per formulas*.<sup>10</sup>

A fórmula era uma frase escrita com instruções ao juiz do caso, emitida pelo magistrado (pretor), ou seja, o processo formular era composto de duas fases, sendo uma primeira *in iure* e uma segunda, *apud iudicem*, similarmente às ações da lei. O julgamento, assim, iniciava pelo estudo da fórmula pelo juiz designado pelo magistrado para resolver o litígio, seguido da decisão, sempre de acordo com a fórmula, geralmente estruturada por hipótese e consequência (*si paret... condemna, si non paret, absolve*). Por exemplo, caso resulte que o autor é proprietário, o juiz deve condenar o demandado a indenizar certo valor, e, caso contrário, deve absolver. Havia fórmulas específicas para cada tipo de ação, como para as ações reais (*actiones in rem*) e para as ações pessoais (*actiones in personam*).<sup>11</sup>

O processo por fórmulas proveu simultâneas celeridade e formalidade à justiça, pela simplificação do procedimento e pelo uso de fórmulas padronizadas por tipo de ação, além de dar maior relevância às provas, testemunhais e escritas. O valor da justiça da Roma clássica é inestimável ao Direito contemporâneo:<sup>12</sup>

Mas ficando tudo assegurado e igual para todos, a protecção judiciária tomou um desenvolvimento muito maior. Diversificando lentamente os textos das fórmulas [de acordo com a opinião dos jurisconsultos], ou criando centenas de novos tipos, os pretores acabaram por alargar consideravelmente o campo de acção da justiça. [...] A justiça cria ainda um maior número de direitos. [...] a justiça da época clássica [...] preocupa-se em julgar seguindo a equidade, [...] que tem em consideração as condições especiais em que as partes se encontram, e que se opõe à estrita e mecânica igualdade do Antigo Direito. [...] Sabe-se ter em conta as circunstâncias, de tudo o que a boa fé interfere [...]. Vêem-se tantos sistemas jurídicos, que regulam com tanta minúcia, para a boa ordem da sociedade, os direitos e obrigações de cada um, sem asfixiar a iniciativa individual? A organização da justiça romana aparece-nos com uma obra-prima. [...] Ela conduziu a sociedade romana à prosperidade e à ordem e fez amar por todos a paz romana. [...] Merecia que nós outros, modernos, tentássemos conservar qualquer coisa, e de lhe fazer sobreviver o essencial [...] nas novas circunstâncias e processo diferente.

---

<sup>10</sup> CRETELLA JR., José. **Curso de direito romano**: o direito romano e o direito civil brasileiro no Novo Código Civil. 31. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 289-298.

<sup>11</sup> GODDARD, Jorge Adame. **Curso de Derecho Romano Clássico I**. Huixquilucan: [s.n.], 2009. p. 57-59.

<sup>12</sup> VILLEY, Michel; CUNHA, Paulo Ferreira da. **Direito Romano**. Tradução Fernando Couto. Porto: Rés Editora, 1991. p. 67-69.

A etapa seguinte do Direito Romano deu-se com o processo extraordinário (*cognitio extra ordinem*), caracterizado pela perda do caráter arbitral e pelo desaparecimento da distinção entre as fases *jus* e *judicium*. A estrutura, que é base da jurisdição moderna, não mais faz uso de julgadores particulares, mas de magistrados hierarquizados em carreira estatal. É a estatização do processo. Juntamente com o formato estatal, as sessões deixam de ser públicas, passando a funcionar quase secretamente, com a participação apenas dos interessados diretos. O processo perde sua característica de oralidade, substituída pelos atos escritos produzidos por auxiliares da justiça e advogados, motivo pelo qual surgem as custas processuais, a fim de remunerá-los. O surgimento da hierarquização dos magistrados dá origem ao instituto da apelação, um recurso direcionado à autoridade superior àquela que emitiu a decisão. Assim, a característica principal desse período foi a junção das fases *in jure* e *in judicio*, executadas pelo mesmo magistrado estatal.<sup>13</sup>

A influência do Direito Romano para os sistemas jurídicos modernos, especialmente nos países de língua latina, é inegável. As três fases do Direito Romano trazem elementos identificadores do processo moderno fundamentais ao exame do acesso à justiça e norteadores para a concepção de novas fórmulas de persecução do direito à justiça no complexo mundo contemporâneo. Particularmente no processo formular, há elementos adaptáveis a uma ideia de acesso à justiça não exclusivamente estatal. Primeiramente, o sistema operava em formato de arbitragem, com a designação de um cidadão não ligado ao Estado para atuar como terceiro decisor. Em segundo, a ideia de atividade jurisdicional composta por uma fórmula básica e uma parte variável conforme o caso concreto. Isso denota o objetivo de uso de um meio adequado a cada caso, e não um sistema processual rígido que desconsidera as especificidades da causa e dos demandantes. E, em terceiro, a conexão das relações processuais com o objetivo de justiça, em parte pela influência da filosofia grega e romana, manifestando a tendência por uma solução que preserve as relações humanas e reduza a reincidência dos conflitos.

Na vigência do Digesto de Justiniano, a *iurisdictio*, que anteriormente tinha feição mais ampla, assumiu a função de declaração do direito. Para parte da doutrina, essa concepção de jurisdição sugeria oposição entre os termos *iurisdictio*,

---

<sup>13</sup> CRETELLA JR., José. **Curso de direito romano**: o direito romano e o direito civil brasileiro no Novo Código Civil. 31. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 307-309.

como procedimento ordinário, e *imperium*, como *potestas*, poder de ordenar, o que se explica pela origem da declaração:<sup>14</sup>

As razões pelas quais se excluem os interditos do conceito de jurisdição, portanto, são estas: (a) o 'comando' imposto pelo pretor era 'condicionado', quer dizer, o magistrado ordenava com base num direito *non ancora accertato*, o que significa afirmar que não teria havido, ainda, uma 'composição' (definitiva) do conflito; (b) o interdito estabelecia um vínculo *di natura pubblicistica*, ao passo que o ordenamento jurídico privado somente poderia reproduzir um reconhecimento (declaração) de direitos, nunca uma ordem, declaração esta relativa sempre a uma relação de direito privado.

No Digesto, a distinção entre *iurisdictio* e *imperium* passa pela limitação dos poderes do pretor e da sua delegação. O ofício de ministrar jurisdição (*officium ius dicentis*) expressava a função do magistrado romano, que ao longo do tempo foi exercida pelo rei, pelos cônsules e pelos pretores. Já a jurisdição (*iurisdictio*, de *ius dicere*) era manifestada, de forma similar ao processo formulário, através de uma fase *in iure*, perante o pretor, e de uma fase *apud iudicem*, perante um juiz ou árbitro privado, que recebia a delegação do pretor com o poder de sentenciar o feito.<sup>15</sup>

No período conhecido como Direito Romano em suas várias fases, o cidadão tinha mais participação efetiva na resolução dos conflitos que atualmente, quando conta com os conhecimentos acumulados de mais de dois mil anos de evolução jurídica. O procedimento, tanto na época das ações da lei quanto no processo formulário, continha uma fase eminentemente jurisdicional em que os particulares dirigiam o processo e resolviam seus conflitos, com o auxílio de um árbitro não pertencente ao Estado. O processo formular aperfeiçoou os métodos de tratamento dos conflitos através da redução das formalidades e favoreceu a celeridade na resolução das disputas, uma necessidade indiscutível no mundo jurídico atual, que, ironicamente, fixou-se no processo extraordinário romano sem acompanhar as contínuas inovações da vida em comunidade.

Na Grécia clássica, aproximadamente de 510 a.C. a 323 a.C., a resolução de disputas operava de maneira semelhante. Infelizmente chegaram até nós menos registros que de Roma, em parte através das obras dos filósofos gregos. Mas se sabe que já existia a arbitragem, ou seja, a possibilidade de a questão ser levada, antes ou durante o processo, a um árbitro, público ou privado, escolhido pelas partes

---

<sup>14</sup> SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Jurisdição e execução na tradição romano-canônica**. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 27.

<sup>15</sup> JUSTINIANO I. **Digesto de Justiniano**: livro segundo: jurisdição. Tradução: José Isaac Pilati. Florianópolis: Ed. da UFSC; FUNJAB, 2013. p. 25.

e com decisão a elas vinculante. Ainda, em caso de insatisfação, havia recurso de apelação a um juiz, cuja análise limitava-se às provas já juntadas no procedimento arbitral, além de uma espécie de controle em caso de má conduta do árbitro<sup>16</sup>:

havia [...] a possibilidade de se levar a questão, antes ou durante o processo, para um *δηηέηη* (árbitro) e não diretamente ao juiz. Este, que poderia ser público ou privado, era escolhido pelas partes e sua decisão vincula os seus interesses, de modo que, tal o mundo contemporâneo, a existência da decisão de um árbitro impedia que a matéria fosse revista por um tribunal. O objetivo do árbitro era buscar a conciliação e pacificar o conflito entre os cidadãos. Contudo, caso alguém se sentisse desconfortável com a decisão do árbitro, nada impedia que fosse questionar em juízo. Isso poderia ser feito pela *έθεζηο* (recurso de apelação), de modo que as provas eram colocadas num vaso e levadas ao tribunal – de modo que nunca um tribunal poderia analisar provas novas; pela *δίθε έξεκνο* (oposição); ou, enfim, pela *έηζαγγεία* (acusação pública), em razão da má conduta do árbitro. Não resolvida a questão em sede arbitral, e, ultrapassada a propositura da ação, iniciava-se o rito processual. O juiz (designados entre os *δηθαζηαί* ()) para conduzir a instrução e presidir o tribunal) recebia a petição e determinava uma *άλάρξηζηο* (audiência) para contraditório, o pagamento da *πηπηηαλέηα* (custas processuais), e abria espaço para que, também por escrito, o acusado pudesse se defender através da *άληηηγαθή* (apenas nos processos privados havia o *ύζηεξόο ίογνο* – tréplica).

O acesso à justiça trabalha com algo mais que a inclusão física ou a subordinação estatal do cidadão a um sistema que lhe proveja atividade jurisdicional. Tanto na Grécia clássica quanto no Direito Romano havia o controle estatal sobre os procedimentos privados de resolução de disputas, mostrando que a jurisdição, enquanto provimento de justiça, complementa o poder de imposição da sentença. Não há razão para que a sociedade presente, com avançados recursos tecnológicos e de acesso ao conhecimento, prive os cidadãos de proverem justiça de forma pacífica e juridicamente ordenada. Com a mitigação de excessos formalistas e a observância aos princípios constitucionais, o acesso à justiça provido pelos particulares, com a legitimação estatal, não somente é possível, como é necessário diante da incapacidade do judiciário em atender o cidadão na medida que necessita. O acesso à justiça, assim, deve incorporar meios alternativos ou adequados que proporcionem o atingimento do justo por seus usuários pacíficos e sabedores de seus deveres para com a comunidade em que se inserem.

<sup>16</sup> BORGES, Guilherme Roman. **O direito constitutivo**: um resgate greco-clássico do Νόμιμον έθορ como Εύηαξία Νόμιμη e Δικαζηηκή Άζκηζη. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. p. 192-193. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-02052012-152859/pt-br.php>. Acesso em: 26 ago. 2024.

O conceito de acesso à justiça tem especialmente dois sentidos, um relacionado à possibilidade de ter as demandas atendidas pelo judiciário e outro definido pela produção de resultados justos.<sup>17</sup>

Não obstante, faz-se mais útil à realidade contemporânea uma conjunção desses objetivos, mediante a acessibilidade a meios resolutivos, coexistentes com o meio estatal finalístico representado pelo judiciário, que permitam um resultado justo a quem voluntariamente tenha esse objetivo.

Na história recente é possível identificar ondas de acesso à justiça, verificadas por avanços processuais de grande valia à efetivação da justiça, como a assistência jurídica gratuita, a representação de direitos coletivos ou difusos e o acesso à justiça propriamente dito, não apenas formal, mas efetivo. O acesso à justiça, assim, reveste-se de incomensurável potência a manifestar-se em moderna técnica processualista. A reforma trazida pela terceira onda trata de bem mais que uma reformulação processual, revelando uma expansão do processo para extramuros do judiciário, extraíndo o excesso formalista e acrescentando celeridade à concretização de um direito. É a expressão maior de um tratamento justo que conduz a um resultado justo. Não tem centralidade na formulação de um procedimento rígido, mas no conjunto de instituições, mecanismos, pessoas e procedimentos passíveis de resolução de disputas na sociedade.<sup>18</sup>

Para que se obtenha um resultado justo, não menos importante é ter em mente que as disputas têm repercussões individuais e coletivas, o que denota a necessidade, em muitos casos, da aplicação de métodos apropriados a cada situação posta em conflito, respeitando os direitos individuais e os reflexos na comunidade, o que tende a afastar um processo rígido, como o judicial.

Na busca da pacificação social, a justiça pressupõe efetiva participação do cidadão, inclusive na resolução dos conflitos.<sup>19</sup> O judiciário não pode ser o singular bastião da justiça numa sociedade democrática, mas seu último recurso, quando os cidadãos não chegam, entre si, a um resultado considerado justo.

---

<sup>17</sup> OLIVEIRA, Daniela Olímpio. Uma releitura do princípio do acesso à justiça e a ideia de desjudicialização. **Revista Eletrônica de Direito Processual - REDP**, Rio de Janeiro, ano 7, v. 11, n. 11, p. 69-70, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/18064>. Acesso em: 26 ago. 2024.

<sup>18</sup> CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à justiça**. Tradução Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988. p. 9-12 e 67-68.

<sup>19</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 139.

A terceira onda de acesso à justiça parece finalmente estar em caminho de efetivação através de meios de resolução de conflitos em que os participantes inicialmente manifestem consensualidade em relação ao rito, que não é rígido, e, em um segundo momento, manifestem o desejo de consensualidade em relação ao direito subjetivo sob conflito. Ou, ainda, caso prefiram, podem transferir esse segundo momento à decisão de um terceiro não vinculado ao Estado. A semelhança com o formato processual do Direito Romano não é meramente acidental, mas prova de que as soluções por vezes práticas e justas de outrora foram abandonadas por idolatria a um ente, o Estado, que, por característica intrínseca, não considera as particularidades e individualidades do mundo real.

O acesso à justiça não pode resumir-se ao judiciário, cuja participação pelo cidadão restringe-se à provocação da jurisdição e ao acesso, por vezes limitado, aos órgãos que a exercem. No Estado Democrático de Direito, excluir a participação do cidadão no processo decisório que lhe atinge diretamente é um enorme contrassenso. A participação é uma forma ativa de integração de um indivíduo a um grupo, não uma integração somente antropológica, mas uma integração política, com a inserção dos indivíduos nos processos decisórios do Estado.<sup>20</sup>

Além disso, a maior atuação do indivíduo é praticamente uma necessidade da chamada hipermodernidade, uma adaptação imperiosa a fim de evitar o desaparecimento da própria estrutura social liberal. O movimento, a fluidez, a flexibilidade e a indiferença com as grandes estruturas modernas exigem a evolução para um estado de coisas paradoxalmente operativo através da liberalização das normas e da assunção das responsabilidades individuais.<sup>21</sup>

Há a necessidade evidente de um pluralismo decisório. A doutrina fala em termos de desjudicialização, o que tem todo o sentido, por exemplo, em diversas demandas relativas a direitos reais e registros públicos.<sup>22</sup>

Para os conflitos entre particulares ou entre particular e poder público o que se pode ter, mais precisamente, é o deslocamento da decisão para além da

---

<sup>20</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da participação política**: legislativa, administrativa e judicial: fundamentos e técnicas constitucionais de democracia. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 18 e 143.

<sup>21</sup> LIPOVETSKY, Gilles. **Os tempos hipermodernos**. Tradução Mário Vilela. São Paulo: Editora Barcarolla, 2004. p. 26.

<sup>22</sup> HILL, Flávia Pereira. Desjudicialização e acesso à justiça além dos tribunais: pela concepção de um devido processo legal extrajudicial. **Revista Eletrônica de Direito Processual - REDP**, Rio de Janeiro, ano 15, v. 22, n. 1, p. 389, jan./abr. 2021. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/56701>. Acesso em: 26 ago. 2024.

jurisdição estatal, caso assim acordem os envolvidos. Várias demandas já não deveriam ser encaminhadas ao judiciário num primeiro momento, deixando claro que não se trata de competição entre a jurisdição estatal e uma outra forma de acesso à justiça, mas da escolha pela mais eficiente concretização do acesso a um estado de justiça. A ideia que se anuncia, nesse contexto, é a da justiça multiportas, com seus mecanismos autocompositivos e heterocompositivos que, aliados à jurisdição estatal, contemplam um acesso à justiça mais completo e adequado à sociedade contemporânea.

Não mais cabe a compreensão de que acesso à justiça equivale a acesso ao judiciário, mas, de outra forma, equivale a atender a realidade contemporânea de acesso a uma ordem jurídica justa, capaz de cumprir o mandamento constitucional insculpido no art. 5º, XXXV e de respeitar os direitos fundamentais.<sup>23</sup>

A Constituição de 1988 diz que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”; já o Código de Processo Civil de 2015 renovou a redação legislativa, ao trazer que “não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito”, em clara atualização do conceito de acesso à justiça.<sup>24</sup>

A Resolução do Conselho Nacional de Justiça nº 125/2010 foi ponto de partida para uma política nacional de tratamento adequado dos conflitos de interesses, aplicada ao âmbito do judiciário. Apenas, como cautela, deve-se assimilar que o interesse, nesse contexto, não pode ser compreendido como vantagem ou lucro, reduzindo o meio utilizado a uma simplificação do processo judicial, que resulta em um vencedor e um perdedor. Nos meios autocompositivos esse não deve ser o objetivo, mas a busca por um resultado em que haja ganhos para todos os envolvidos, não somente financeiros, mas de economia de tempo, de aborrecimentos etc.

O acesso a uma ordem jurídica justa encerra-se com uma resolução justa, que trate as raízes do conflito ou ao menos mitigue seus efeitos prejudiciais, num esforço conjunto pelos objetivos de pacificação social e manutenção das relações humanas. Dessa forma, especialmente considerando-se provimento jurisdicional em

---

<sup>23</sup> WATANABE, Kazuo. **Acesso à ordem jurídica justa**: conceito atualizado de acesso à justiça, processo coletivo e outros estudos. Belo Horizonte: Del Rey, 2019. p. 3.

<sup>24</sup> HILL, Flávia Pereira. Desjudicialização e acesso à justiça além dos tribunais: pela concepção de um devido processo legal extrajudicial. **Revista Eletrônica de Direito Processual - REDP**, Rio de Janeiro, ano 15, v. 22, n. 1, p. 382, jan./abr. 2021. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/56701>. Acesso em: 26 ago. 2024.

sentido amplo, pode-se compreender que “o acesso à justiça concretiza-se pela jurisdição e o elemento essencial da jurisdição é o acesso à justiça”.<sup>25</sup>

No cenário atual, a concretização do direito constitucional de acesso à justiça pode ser provida pelos particulares com validação pelo Estado, não se limitando a dogmas institucionais, mas ao que é justo.

## 2.2 Da jurisdição aos meios alternativos de resolução de conflitos

Na perspectiva estatista tradicional, somente o Estado tem autonomia e legitimidade para aplicar a lei ao caso concreto, cabendo ao juiz a tarefa de fazer atuar a vontade abstrata da lei à realidade trazida ao conhecimento do poder jurisdicional institucionalizado. Outro interessante conceito de ato jurisdicional diz respeito à sua capacidade de fazer coisa julgada, apreciando as funções estatais por suas formas em detrimento das finalidades. Nesse intuito, da coisa julgada, há ainda a visão de que a função primeira da jurisdição é decidir conflitos de relevância jurídica. Com foco processualista, pode-se citar a doutrina da justa composição da lide como elemento focal da jurisdição, ideia sempre atual em países com considerável desigualdade econômica.

O conceito de jurisdição passa, em diversas doutrinas, por uma distinção entre processo de conhecimento e processo executivo, sendo o primeiro relacionado a um conflito de interesses representado por uma pretensão contestada enquanto o segundo refere-se a um conflito de interesses representado por uma pretensão insatisfeita. Há divergência, no entanto, quanto ao uso dessa distinção para determinados tipos de processos, como na chamada jurisdição voluntária, em que não há um litígio, ou no máximo há um conflito com a atuação estatal na sua esfera administrativa. Em conclusão à visão tradicional da jurisdição tem-se a prática do ato jurisdicional pelo juiz, como função de dever, aplicando a lei ao caso concreto, na condição de terceiro neutro ao conflito. Dessa forma, são necessárias ao juiz qualidades que atestem sua imparcialidade, independência e estraneidade em relação ao interesse tutelado. A ideia de jurisdição voluntária pode ser entendida como mediadora, instrumental entre o interesse e o interessado, com a remoção de obstáculo impeditivo à atuação da norma jurídica cujo resultado promova a

---

<sup>25</sup> GRINOVER. Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade**: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016. p. 84.

satisfação de interesse tutelado pela ordem jurídica. Não há jurisdição declarativa de direitos e, portanto, coisa julgada, mas há a regulação do direito.<sup>26</sup>

Note-se que a jurisdição voluntária pode ser expandida para outras relações sob tutela jurídico-normativa. Inúmeros conflitos resolvem-se naturalmente no dia a dia das diversas relações humanas, sem a necessidade de intervenção do poder estatal. Já outros conflitos não se resolvem e são levados ao judiciário. Mas parece faltar um meio termo, uma outra espécie de jurisdição voluntária, realizada entre particulares, que respeite, restabeleça e regule o direito, e, preferencialmente, trate do conflito em si e não somente da sua resolução.

Em uma sociedade de compartilhamento de dados e de conhecimentos a jurisdição passa a assumir contextos mais amplos, superando a separação entre função judicial e função administrativa ou mesmo entre coisa julgada e sujeita a juízo. Há um amadurecimento do Estado Democrático de Direito, com a participação efetiva das partes na resolução do conflito outrora insolúvel, quando o verdadeiro objetivo é a paz social.<sup>27</sup>

Importam a aplicação das normas jurídicas e o conjunto probatório mais que a definição do agente concretizador do direito. A doutrina chega a dizer que “a ideia de que a jurisdição é um atributo da soberania é uma relíquia da era do gelo”. Presentemente admitem-se diferentes formas ou agentes de jurisdição, vinculados ao mesmo ordenamento jurídico e adequados ao destinatário, ao direito e à pretensão. Por exemplo, na jurisdição arbitral um dos pontos mais relevantes é a escolha do árbitro, ao passo que na jurisdição estatal há a imposição de um juiz pelo Estado, por vezes parcial e ideologicamente comprometido em relação ao direito cuja interpretação normativa encontra-se sob conflito. Surgem, a partir de outros elementos decisores, as escolhas das partes, a discricionariedade e a autonomia. A evolução civilizatória requer abominar-se a ideologia paternalista de que o Estado e somente ele decide o que é devido a cada um, o que curiosamente retoma experiências longínquas que denotavam maior participação popular nas decisões comunitárias. E se coexistem pacificamente e ordenadamente diferentes exercícios

---

<sup>26</sup> SILVA, Ovídio Araújo Baptista da; GOMES, Fábio. **Teoria Geral do Processo Civil**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 68-81.

<sup>27</sup> SANTANNA, Ana Carolina Squadri. **O princípio da inafastabilidade de jurisdição e a resolução de conflitos**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 34.

de jurisdição, é evidente a desnecessidade de um monopólio estatal para o seu provimento.<sup>28</sup>

É inegável que na abordagem aproximativa da jurisdição ao acesso à justiça pode-se encontrar obstáculo na teoria monista do ordenamento jurídico. Se o direito pode ser interpretado e resolvido pelas partes, entende-se como preexistente. A dúvida mais interessante, neste aspecto, trata de trazer ao tema a hipótese de uma graduação da constituição do direito. Isso porque o intérprete não somente constrói, mas também reconstrói sentido.<sup>29</sup>

Os textos normativos já trazem consigo núcleos de sentido que, se não conduzem a uma integral interpretação da melhor norma, possibilitam o afastamento de compreensões desacertadas. Ousadamente, poder-se-ia propor o seguinte exercício imaginativo: as partes pretendem, quando da instalação de um conflito jurídico, que se extraia do texto normativo a melhor norma possível ou alguma norma que atenda seus objetivos? Se a resposta for a segunda opção, pressupõe-se uma graduação do direito ou ao menos uma graduação da qualidade do direito, tal qual uma graduação da certeza do direito. E, ainda que hipoteticamente com qualidade inferior à jurisdição estatal, a concretização do direito pelas partes transforma a reconstrução do sentido do texto normativo em resolução do conflito. É agradável ao pensamento democrático a ideia de que o juiz não é a “boca da lei”, mas também não é a única boca a dizer o direito, em maior ou menor qualidade interpretativa. A própria coisa julgada pode ser entendida como uma decisão política, a fim de evitar a perpetuação dos conflitos. Nada há de extraordinário em resolução de conflitos externa aos muros do judiciário. Nos conhecidos contenciosos administrativos, os atos governamentais já são submetidos a julgamento por juízes especializados, numa tentativa de harmonização entre as liberdades individuais e a discricionariedade administrativa. Nos tribunais administrativos tributários, por exemplo, a decisão é definitiva para a administração pública, mas não afasta o direito à prestação jurisdicional estatal para o particular. O chamado modelo multiportas, em verdade, aproxima as jurisdições e aproxima-as à ideia de acesso à justiça, pois torna a justiça inclusiva e remove obstáculos intransponíveis na visão tradicional de jurisdição. Nos tribunais europeus, verifica-se nas últimas décadas um

---

<sup>28</sup> GONÇALVES, Marcelo Barbi. **Teoria geral da jurisdição**. Salvador: Editora Juspodivm, 2020. p. 112 e 200.

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 33.

crescente diálogo interjurisdicional, que busca evitar interpretações divergentes sobre a mesma matéria de direito. Igualmente ocorre nos Estados Unidos e na Inglaterra, onde é nítido o judicial *self-restraint* em relação às decisões da Administração Pública.<sup>30</sup>

O resultado é uma atualização da jurisdição, ou, arrojadamente, do processo enquanto meio à consecução do direito material. Quando o processo incorpora a consensualidade, alcança integralidade, naturalidade e cognitividade. Nas portas não judiciais do modelo multiportas tem-se um processo, um meio, um modo de ser que reflete não somente o direito material, mas integra os seus usuários. O cidadão que busca a porta X ou Y talvez esteja exatamente querendo desprender-se de amarras processuais que o impedem de simplesmente falar na resolução do seu conflito, como acontece em boa medida no processo civil.

O conceito de jurisdição está em evolução. O complexo mundo contemporâneo busca identificar-se através de um conjunto normativo, igualmente complexo, sem definir se os significados textuais intentam uma descrição ou uma prescrição. Chega-se, nessa ideia, a compreender que o conceito de jurisdição aplica-se a um contexto sociopolítico e a um momento histórico. Qual o uso desejado da jurisdição? Quais os objetivos das partes? Quem são as partes e o terceiro neutro? A jurisdição é democrática? É inclusiva? São muitas perguntas, não se nega, mas é inteligente pensar nas respostas. Não é tarefa deste trabalho responder tão profundas questões acerca da jurisdição, mas, ante tantas incertezas, parece saltar aos olhos a necessidade de estudar-se a prestação jurisdicional a partir da centralidade do homem:<sup>31</sup>

o Estado deve construir-se em torno da pessoa humana, que tem anterioridade lógica e axiológica – o princípio da dignidade da pessoa humana é a *protonorma* da Constituição – e não é meio para a satisfação de interesses públicos. O homem é a razão de ser – a base e o fim – do Estado, do poder e, logicamente, da jurisdição. Imprescindível, pois, que o operador jurídico se conscientize da raiz e do *télos* antropocêntrico da jurisdição. [...] Viu-se que o grande ausente, na evolução histórica do debate a respeito da jurisdição, é o homem. Isso sucedeu porque esse conceito viajou no tempo e no espaço coligado a uma visão estatalista do Direito. [...] Ocorre que, no atual Estado Democrático de Direito, é imprescindível se pensar em uma jurisdição *hominum causa*. A pessoa humana não é uma, senão a medida da jurisdição.

---

<sup>30</sup> GONÇALVES, Marcelo Barbi. **Teoria geral da jurisdição**. Salvador: Editora Juspodivm, 2020. p. 226-247.

<sup>31</sup> GONÇALVES, Marcelo Barbi. **Teoria geral da jurisdição**. Salvador: Editora Juspodivm, 2020. p. 358 e 596.

A resolução de conflitos por outros meios ou portas que não o judiciário requer uma visão sistêmica, observada a partir da forma como as partes interagem em sua realidade social, uma perspectiva inclusiva que oriente o usuário à porta mais adequada. A escolha do meio adequado deve considerar como as partes articulam suas questões e quais suas perspectivas e desejos, para então iniciar-se um processo de resolução. Nos meios autocompositivos, as partes precisarão participar dessa resolução, criando opções e estratégias para o término pacífico do conflito. Sem dúvida, elementos culturais, especialmente entre os advogados, como a crença de que somente a imposição de uma decisão e a mágica recursal apresentam valor jurídico, são consideráveis empecilhos à efetivação de meios alternativos de solução de conflitos. Por isso a importância de adequação do meio utilizado, especialmente a partir da perspectiva de construção do consenso. Uma decisão consensual é inclusiva, é realizada pelas partes, logo questionar sua própria decisão torna-se algo sem sentido, desnecessitando, dessa forma, a existência de uma decisão impositiva e de meios recursais. Alguns autores defendem os chamados tribunais multiportas, na qual a entrada dá-se sempre pelo judiciário, com encaminhamento a métodos alternativos de resolução de conflitos.<sup>32</sup>

A prática, no entanto, tem mostrado que a solução mantém boa parte dos entraves de acesso à justiça do processo tradicional, na maior parte das vezes sendo utilizada de maneira forçada (e inadequada) pelo judiciário. Em parte dos casos, a solução adequada não está na lei nem nos tribunais, muito menos na imposição; está na pessoa, na sua dignidade, na sua relevância. A jurisdição é substituída, nesses casos, por outras formas de acesso à justiça, participativas, inclusivas, mantenedoras da coexistência entre as partes.

Meios consensuais de resolução de conflitos, por exemplo, podem ser mais apropriados que uma sentença. A premissa de uso desses meios é a sua adequação à natureza do conflito e às particularidades das partes. Nada novo em nosso País. A Constituição Imperial de 1824 trazia em seu art. 161 a conciliação como meio de resolução de conflitos anterior ao judiciário: “Sem se fazer constar, que se tem intentado o meio da reconciliação, não se começará Processo algum”. O

---

<sup>32</sup> CRESPO, Mariana Hernandez. Perspectiva sistêmica dos métodos alternativos de resolução de conflitos na América Latina: aprimorando a sombra da lei através da participação do cidadão. *In*: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). **Tribunal Multiportas**: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 43 e 81.

primeiro código processual brasileiro, trazido pela Lei imperial de 29 de novembro de 1832, faculta no art. 1º do Título Único “intentar-se a conciliação perante qualquer Juiz de Paz aonde o réo fôr encontrado, ainda que não seja a Freguezia do seu domicílio”. Infelizmente o procedimento entrou em desuso nos cento e cinquenta anos seguintes. Já o atual Código de Processo Civil, de 2015, trouxe a conciliação, a mediação e outros métodos de solução de conflitos como chaves para a retomada da consensualidade perante o ordenamento jurídico nacional. É a passagem da cultura da sentença para a cultura da pacificação, não se ignorando outros meios alternativos de resolução de conflitos, como os heterocompositivos.<sup>33</sup>

Em verdade, o Código de Processo Civil de 2015 trouxe, em seu art. 3º, § 3º, cláusula geral de adoção de meios alternativos de resolução de conflitos, como a mediação e a conciliação, mas não se limitando a esses. É uma permissão-estímulo ao uso da consensualidade, tanto judicial quanto extrajudicialmente. O art. 165 do Código determina a criação de estrutura voltada ao desenvolvimento da consensualidade no âmbito do judiciário. Ainda, inclui os mediadores e conciliadores na categoria de auxiliares da justiça. O art. 174 estipula aos entes federados a criação de câmaras de mediação e conciliação para a solução consensual de conflitos no âmbito administrativo e o art. 175 outorga permissão para o exercício da atividade também por profissionais independentes, tal qual ocorre em outros países, como Portugal.<sup>34</sup>

Claro que restam dúvidas sobre a qualidade dos procedimentos, a capacitação dos mediadores e conciliadores, a necessidade ou não de controle externo, o seu uso para fins protelatórios, mas, enquanto movimento, a adoção da ideia pelo judiciário, pela administração pública, pelas faculdades de Direito etc. é louvável. O que decepciona, ainda, em termos de implantação sistêmica, é a pequena adesão ao uso de meios alternativos de resolução de conflitos pelas entidades comunitárias e privadas.

Outro interessante enfoque dos meios alternativos de resolução de conflitos trata da substituição da cultura do conflito pela cultura do consenso. O que se

---

<sup>33</sup> WATANABE, Kazuo. Acesso à justiça e meios consensuais de solução de conflitos. *In*: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). **Tribunal Multiportas: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 88 e 94.

<sup>34</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SCHWANTES, Helena. **A mediação de conflitos enquanto política pública autocompositiva no Código de Processo Civil brasileiro**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020. p. 35 e 38.

observa nessa visão é o uso de métodos mistos que busquem o consenso, ora conciliatórios, ora mediadores, os quais serão em vistas à frente. A busca do consenso implica em aceitar o procedimento como forma de evitar o processo ou ao menos encurtá-lo e tem como resultado a resolução do conflito através de um acordo. Nesse sentido, é relevante a atuação do mediador para dar “roupagem” jurídica ao acordo. Os maiores riscos são a “processualização” da mediação, o excesso normativo e o custo, ainda que inferior à prestação jurisdicional estatal.<sup>35</sup>

Certamente o catalisador deste movimento em sentido aos meios alternativos de resolução de conflitos foi a ineficiência do judiciário. Vários escritos foram desenvolvidos a respeito, tornando, de certa forma, repetitivo detalhá-los, motivo pelo qual este estudo concede maior relevância aos princípios infringidos que aos números da ineficiência judiciária no País. Nesse sentido, o princípio constitucional da razoável duração do processo é um dos mais ultrajados pelo baixo índice de eficiência da jurisdição estatal:<sup>36</sup>

Atualmente, por força da Emenda Constitucional nº 45, promulgada em 08.12.2004, a efetividade encontra-se positivada no inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal. Reza citado inciso que ‘a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação’. [...] De acordo com nosso entendimento, [...] a efetividade, compõe um dos elementos integrantes da concepção de Estado [Democrático de Direito], na medida em que contribui para a construção de uma sociedade mais justa (art. 3º, inc. I da CF), baseada na dignidade da pessoa humana (art. 1º, inc. III, da CF) [...]. Neste diapasão, podemos seguramente afirmar que existe o dever constitucional de promover a efetividade do direito quer em nível da função judicial, administrativa ou mesmo legislativa, em todas as esferas de poder: federal, estadual e municipal. [...] Também a função executiva deve promover a efetividade através da garantia dos meios estruturais adequados para que a justiça possa ser eficaz, evitando, com isso, que suas carências possam repercutir nos consumidores do direito. A efetividade também está presente na administração pública, tanto direta quanto indireta, através do art. 37 da Constituição Federal, que lhe determina obediência ao princípio da eficiência, entre outros.

“Justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”, dizia Rui Barbosa.<sup>37</sup> Em verdade, a falha judiciária não se limita a questões de tempo e custo, mas espraia-se estruturalmente na sociedade, desde a formação dos

---

<sup>35</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. Mediação paraprocessual. In: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). **Tribunal Multiportas**: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 96-97.

<sup>36</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. **Da tutela jurisdicional às formas de tutela**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 79-80.

<sup>37</sup> BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997. p. 40.

bacharéis, passando pela estrutura do judiciário e pelo excesso ritualístico, até a crença de que o juiz deve julgar todo e qualquer conflito.<sup>38</sup>

O judiciário não lida com os conflitos como derivações das relações pessoais, mas como abstrações jurídicas; tem-se uma espécie de “coisificação” das relações jurídicas: “as pessoas [...] são transformadas em autor e réu, reclamante e reclamado, e não raras vezes, ‘suplicante e suplicado’, expressões estas que, convenhamos, deveriam envergonhar [...] a todos nós”. E as faculdades, como tratam a ciência do Direito? Em geral, como produção técnica a fim de atender os operadores do Direito, como o juiz, o promotor e o advogado; nesse aspecto, tem-se uma formação especialista, formalista, *standard*.<sup>39</sup>

O excesso burocrático e ritualístico chega a ser trágico, com o processo transformado no fim em si, além de obsoleto e recheado de ideologias e interesses pessoais. Quanto à estrutura, são mais de cem tribunais autônomos sem coordenação e planejamento, em tese fiscalizados pelo Conselho Nacional de Justiça (criado pela Emenda Constitucional nº 45/2004), que, na prática, legisla em concorrência com o Poder Legislativo.<sup>40</sup>

Em relação aos números do judiciário nacional,<sup>41</sup> em 2022 as mais de 15.000 unidades judiciárias acumulavam um estoque de mais de 81 milhões de processos ao custo de 116 bilhões de reais por ano, sendo 105 bilhões de reais somente para o pagamento de pessoal, dos quais destacam-se quase meio milhão de magistrados e servidores. O Índice de Atendimento à Demanda - IAD, que reflete a relação entre processos baixados e ingresso de novos processos foi de 96,1% em 2022, ou seja, para cada 100 novos processos, 96 foram baixados, significando um aumento de estoque de 1,8 milhão de processos no ano. Em relação ao tempo de tramitação dos processos o cenário é quase desesperador: a média é de 4 anos e 5 meses entre a inicial e a baixa. Nos processos de execução fiscal a situação é ainda pior, respondendo por 34% do total de casos pendentes e 64% das execuções

---

<sup>38</sup> GHISLENI, Ana Carolina. **O descrédito na jurisdição e a mediação enquanto política pública eficaz no tratamento dos conflitos conforme a Resolução nº 125 do Conselho Nacional de Justiça - CNJ**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. p. 14.

<sup>39</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 68 e 75.

<sup>40</sup> GHISLENI, Ana Carolina. **O descrédito na jurisdição e a mediação enquanto política pública eficaz no tratamento dos conflitos conforme a Resolução nº 125 do Conselho Nacional de Justiça - CNJ**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. p. 33-35.

<sup>41</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2023**. Brasília-DF: CNJ, 2023. p. 26 et seq.

pendentes, o que resulta em uma taxa de congestionamento de 88%. Explicando esses números, em 2022, de cada 100 processos de execução fiscal, apenas 12 foram baixados; isso sem considerar as mudanças de metodologia de cálculo quando os números ficam altos (ou muito altos). Os aterradores números do judiciário, em especial nas lides de ordem tributária, são provas inequívocas de que o processo judicial precisa ser substituído, em muitos casos, por meios alternativos de resolução de conflitos, por uma cultura de consensualidade e de paz social.

### **2.3 Dos meios alternativos de resolução de conflitos à mediação**

Há caminhos e caminhadas até a mediação. Em verdade já se observou que o intuito primordial do acesso à justiça é a concretização do direito à justiça. Historicamente a civilização orientou-se à jurisdição estatal provida exclusivamente pelo judiciário em detrimento de outras formas de acesso à justiça. A sociedade contemporânea, no entanto, não mais aceita a ineficiência do acesso jurisdicional estatal, bem como vive em uma frequência acima da atualização das instituições estatais, conjugada com um desejo de efetiva participação nas decisões sociais e comunitárias. A busca atual é de acesso a uma ordem juridicamente justa, a meios que efetivamente possam prover justiça na resolução dos conflitos, com prazos e custos igualmente justos. Nesse contexto surgiram os meios alternativos de resolução de conflitos, inicialmente sob controle do judiciário, através do chamado tribunal multiportas, fórum multiportas ou fórum de múltiplas portas.

A expressão surgiu em 1976, no trabalho apresentado pelo professor Frank Sander, da Universidade de Harvard, denominado *Varieties of Dispute Processing*. A premissa é relativamente simples: a partir do conhecimento da realidade do conflito tenta-se definir a melhor forma de resolvê-lo, a porta mais adequada para a sua resolução. A prática, entretanto, mostrou-se mais complexa, tanto pela capacidade necessária para triagem dos casos, quanto pela estrutura multiplicada para atender as diferentes demandas da sociedade. Pode-se citar como portas ou meios de resolução de conflitos a adjudicação, a arbitragem, a mediação, a negociação, a conciliação, o julgamento privado, a análise pericial, o *mini-trial*, o *ombudsman*, o *summary jury trial* e o *med-arb* ou *arb-med*. No Brasil, é mais conhecida a conciliação, mas também já têm considerável uso a mediação. Nos Estados Unidos também a conciliação é amplamente difundida e em Portugal, a arbitragem. O

juízo privado, a análise pericial, o *mini-trial*, o *ombudsman* e o *summary jury trial* são métodos híbridos, resultado da mescla entre os principais. Há também a *med-arb*, um método híbrido de mediação e arbitragem. Veja-se que, independentemente da estrutura de multiplicidade de portas a ser implantada, (1) não há hierarquia entre os meios, apenas melhor adequação, (2) os meios não necessariamente devem ser providos do Estado.<sup>42</sup>

O chamado sistema multiportas envolve métodos autocompositivos (consensuais) e heterocompositivos (adjudicatórios), inclusive sem a participação estatal.<sup>43</sup>

A autocomposição é baseada na autonomia das partes, que decidem sobre o conflito. São exemplos a mediação, a conciliação e a negociação, sendo as duas primeiras funcionais com o auxílio de um terceiro imparcial. As ferramentas utilizadas dizem respeito especialmente a persuasão e consensualidade, assumindo, as partes, os riscos e as responsabilidades de suas decisões, como a transação (acordo), a desistência (renúncia a direito) e a submissão (reconhecimento jurídico do pedido). O objetivo é o fim do litígio com a aceitação da coexistência entre as partes, não havendo vencedores e vencidos, mas uma busca pelo “ganha-ganha”. Na heterocomposição há a presença de um terceiro a decidir a lide. Esse terceiro imparcial não auxilia as partes, como na autocomposição e tampouco os representa. São exemplos a arbitragem e a jurisdição estatal, sendo que no primeiro caso as partes escolhem o terceiro imparcial e no segundo ele é imposto pelo Estado. Esses meios também são conhecidos como adversariais, resultando, em regra, em ganhador e perdedor.<sup>44</sup>

A jurisdição estatal ou adjudicação não é objeto deste estudo, exceto pelo rápido apontamento das suas falhas de amplo conhecimento. Assim, destacam-se no escopo deste estudo a arbitragem dentre os meios heterocompositivos e a negociação, a conciliação e a mediação dentre os autocompositivos.

A arbitragem é o meio mais parecido com o judiciário, com a característica principal da heterocompositividade, mas sem o “engessamento” do processo judicial.

---

<sup>42</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **Do conflito à solução adequada: mediação, conciliação, negociação, jurisdição & arbitragem**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 27-28.

<sup>43</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 71.

<sup>44</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 1. A-L**. São Carlos: Pedro & João Editores, 2024a. p. 87 e 189.

Já era utilizada por mercadores ingleses no século XIII e por colônias americanas antes da independência. São características típicas da arbitragem a voluntariedade, a vinculação das decisões, a flexibilização das regras e a escolha do árbitro pelas partes. No Brasil, a arbitragem é regulada pela Lei nº 9.307/1996, a qual traz como regras a liberdade de contratação, a limitação a litígios que envolvam direitos patrimoniais disponíveis e a possibilidade de participação da administração pública. Sobre a decisão, pode ser de direito ou de equidade para os litígios entre particulares e somente de direito quando envolver a administração pública, além de respeitar o princípio da publicidade.<sup>45</sup>

Outras características da arbitragem na lei brasileira são o caráter de título executivo judicial da sentença arbitral, a irrecorribilidade e o princípio da competência-competência. A Lei nº 9.307/1996, no art. 31, determina que a sentença arbitral constitui título executivo, e, no art. 18, que a sentença não está sujeita a homologação pelo judiciário. Ainda o art. 18 define que não cabe recurso da sentença arbitral, o que dá maior celeridade e economia ao procedimento. O princípio da competência-competência versa sobre o poder de o árbitro decidir sobre a sua própria competência, ou seja, sobre incidente no juízo arbitral, salvo nulidade da sentença arbitral por decisão judicial, conforme art. 33.<sup>46</sup>

Uma das searas mais interessantes da aplicação da arbitragem é a tributária, ainda inexistente no País. Porém, uma boa notícia parece aproximar-se com o Projeto de lei nº 4257/2019. A proposta altera a Lei nº 6830/80 (Lei de Execução Fiscal) para permitir a adoção de juízo arbitral nas hipóteses de débitos inscritos em dívida ativa e objeto de execução fiscal, bem como de ação consignatória e anulatória. Para isso, será exigido depósito em dinheiro, fiança bancária ou seguro garantia. O procedimento suspenderá a execução fiscal e funcionará sob fiscalização do judiciário. O Projeto de lei não traz limitação de matéria nem de valor, mas apresenta importante contenção quanto às despesas arbitrais, consideravelmente exorbitantes em outros países.<sup>47</sup>

---

<sup>45</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **Do conflito à solução adequada: mediação, conciliação, negociação, jurisdição & arbitragem**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 36.

<sup>46</sup> SILVA, Adriana dos Santos. **Acesso à justiça e arbitragem: um caminho para a crise do judiciário**. Barueri, SP: Manole, 2005. p. 145.

<sup>47</sup> PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila. Arbitragem tributária brasileira está no forno: iniciativa legislativa de 2019 abre espaço para a arbitragem tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (org.). **Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de resolução de disputa**

A negociação é o meio mais comum de enfrentar um conflito. É, inclusive, uma forma intuitiva, ao passo que, através do diálogo, as partes negociam a compreensão ou a interpretação dos fatos conflitivos. Tem como características a voluntariedade, a consensualidade, a comunicação bilateral, a informalidade, a ausência de instrução e o objetivo do acordo. Como é um meio dependente da persuasão, faz uso de técnicas, ardis e estilos de negociação, podendo não ser adequado em conflitos que envolvem questões emocionais pendentes, ainda que o fim da disputa seja financeiro.<sup>48</sup>

É comum dizer-se que existem duas formas básicas de negociar: com empatia, através da benevolência e de concessões, evitando o conflito; ou com rigor e assertividade, o que induz ao comportamento áspero e inflexível, não sendo boa atitude a quem busca um acordo. A Escola de Negociação de Harvard buscou conciliar as duas formas, desenvolvendo uma negociação baseada em princípios e no conceito do “ganha-ganha”. O método busca criar valor antes de distribuir, com a maior satisfação possível dos interesses dos participantes. São premissas da negociação separar as pessoas dos problemas e não negociar por posições, mas por interesses. Cita-se o famoso exemplo do Curso do Projeto de Negociação de Harvard em que duas crianças estavam brigando há horas pela única laranja da casa; a mãe, então, resolveu a questão cortando a laranja ao meio e dando metade para cada uma das filhas. Mais tarde, descobriu que a solução foi insatisfatória e não resolveu o problema, pois uma filha queria a laranja para fazer suco e a outra queria a casca para brincar.<sup>49</sup>

A conciliação, mais conhecida no País, funciona a partir do auxílio de um terceiro imparcial, denominado conciliador, o qual atua de forma propositiva com o fim de chegar a um acordo vantajoso às partes. No Brasil a conciliação pode ser judicial ou extrajudicial, sendo prevista no Código de Processo Civil. A instauração judicial da conciliação poderá se dar a qualquer tempo por ordem do magistrado, sendo obrigatória às partes. Já na via extrajudicial, a conciliação preserva a característica de voluntariedade. Usualmente é um procedimento célere, não se

---

em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV DIREITO SP. São Paulo: Blucher, 2022. p. 18.

<sup>48</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **Do conflito à solução adequada: mediação, conciliação, negociação, jurisdição & arbitragem**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 31.

<sup>49</sup> ESCOLA DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO MINISTRO VICTOR NUNES LEAL. **Manual de Negociação Baseado na Teoria de Harvard**. Brasília: EAGU, 2017. p. 13-16

aplicando, portanto, a matérias de maior complexidade, mas bastante adequado a relações comerciais não continuadas.<sup>50</sup>

A distinção entre conciliação e mediação é inclusive definida no Código de Processo Civil de 2015, art. 165, § 2º ao estabelecer que o conciliador atuará preferencialmente quando não houver vínculo anterior entre as partes, em contraposição à mediação, na qual esse vínculo é pressuposto, nos termos do § 3º. A conciliação, historicamente, está mais ligada à prática forense, e atualmente é largamente utilizada nas relações entre consumidores e empresas. O problema é que a relação, de consumo, é um vínculo, logo não se confirma na realidade a hipótese de inexistência de vínculo anterior. Inclusive na maior parte das vezes é interesse da empresa manter o cliente, bem como o consumidor tem poucas alternativas de mercado com grandes litigantes, como é o caso das operadoras de telefonia e dos serviços regulados em geral. Outros critérios poderiam ser estabelecidos para a escolha da conciliação, como a probabilidade do resultado judicial e o grau de repetitividade da demanda.<sup>51</sup>

A mediação, escopo afinado deste estudo, será tratada em detalhe no capítulo seguinte, importando, por ora, o esclarecimento das razões pelas quais este meio tem sido compreendido como adequado à resolução de boa parte dos conflitos jurídicos. A mediação tem como diferencial a atuação de um terceiro imparcial, denominado mediador, cuja função principal é o restabelecimento da comunicação entre as partes, mas sem poder de decisão. O foco da mediação é a restauração do relacionamento, de forma que possa prolongar-se ou tornar-se duradouro, satisfazendo o interesse das partes. Tem como características a celeridade, a informalidade, a eficácia no tratamento dos conflitos e o baixo custo, dentre outras. Outro ponto marcante é a característica da oralidade, promovendo a reaproximação das partes, por vezes, já envolvidas em um relacionamento desgastado. Inegavelmente é o mais altruístico e inclusivo meio alternativo de resolução de conflitos, o que propicia a manutenção das relações sociais e previne novos conflitos, constituindo-se em uma poderosa ferramenta de busca da paz social e da inserção do indivíduo na comunidade. O mediador tem uma importância especial

---

<sup>50</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **Do conflito à solução adequada: mediação, conciliação, negociação, jurisdição & arbitragem**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 35.

<sup>51</sup> FALECK, Diego. **Manual de design de sistemas de disputas: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 113-115.

para o sucesso da mediação, pois é ele quem conduz o procedimento, promovendo a aproximação das partes através do diálogo, sem interferir na decisão nem tomar partido, ou seja, deve ser alguém que atue imparcialmente em relação às partes e à matéria sob conflito. Observe-se que imparcialidade e neutralidade completas ou absolutas podem ser consideradas impossíveis, pois o ser humano sempre tende a efetuar uma escolha para os mais variados assuntos, inclusive quando não atingido pelos resultados, motivo pelo qual o mediador deve sempre atuar de forma comedida, sem efetivamente intervir nos termos do acordo. A mediação não necessariamente chega na verdade dos fatos sobre o litígio, mas muito mais intenta resolvê-lo, encerrá-lo, atender as pretensões das partes. Dessa forma, o mediador tem uma das tarefas mais difíceis a desempenhar, que é acolher o conflito e as partes para transformá-los e chegar a um consenso sobre a melhor solução, conforme as circunstâncias do caso concreto.<sup>52</sup>

Talvez a mais decisiva razão para a escolha da mediação seja a expectativa de justiça criada em torno da solução do conflito. Os mediados usualmente escolhem-na pela celeridade e pela possibilidade de participação efetiva, o que não ocorre na jurisdição estatal. Com a participação efetiva, as partes podem expor seus desejos, suas vontades, ainda que venham a ser contrapostas, fazendo parte da solução e assim trazendo justiça para um assunto circunscrito a raízes conflituosas. Por exemplo, um método comparativo dos efeitos das soluções trazidas pelas partes no procedimento pode deixar claro o resultado justo a que podem chegar os envolvidos e as ações necessárias para a manutenção das relações. É a justiça pacífica e ordenada realizada pelos particulares através do diálogo, com a chancela jurídica do Estado. No Brasil, algumas áreas estão mais avançadas no uso deste meio, como a mediação no Direito de Família, e outras estão dando os primeiros passos, como a mediação no Direito Tributário.

---

<sup>52</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **Do conflito à solução adequada:** mediação, conciliação, negociação, jurisdição & arbitragem. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 31-35.

## 2.4 O diálogo em Gadamer

O diálogo é uma necessidade da mediação.<sup>53</sup> Através da conversa direcionada ao objetivo de permitir-se falar e escutar o outro pode-se atingir um consenso, possibilitando mudanças de paradigmas, como a superação da obsoleta lógica do “ganhar” e “perder” presente na jurisdição estatal. No diálogo enxerga-se o outro, o indivíduo, o ser racional que também é recheado de sentimentos e aflições, promovendo uma construção conjunta de sentido do conflito e das possibilidades para a sua solução, inaugurando a ideia de “ganha-ganha”. Dialogando obtém-se ferramentas de manutenção das relações, tornando-as, se assim for desejado, prósperas e duradouras. A mediação, dessarte, não é mero procedimento; é um *locus* de diálogo para compreensão do que o outro deseja para, no intuito de justiça, abdicar de certas resistências internas e chegar a um consenso.

Um dos maiores defensores do diálogo foi o filósofo alemão Hans-Georg Gadamer (1900-2002). Suas obras, além de influenciarem diversas áreas do Direito e da Filosofia, trouxeram conceitos interessantes para os meios alternativos de resolução de conflitos. Gadamer, ao escrever sobre o diálogo, forneceu um dos melhores exemplos já apresentados sobre a necessidade de um diálogo integral, ou seja, que não se limite a uma troca de palavras. O exemplo tratava do empobrecimento da comunicação realizada via ligação telefônica, o que nestes dias parece até irônico, considerados tantos outros meios de comunicação disponíveis. Na ocasião, o autor à frente do seu tempo trazia a incapacidade que, já naquela época, as pessoas apresentavam em abrir-se ao outro, ou seja, efetivamente escutar e compreender o outro, e não somente receber sinais acústicos.<sup>54</sup>

O grande problema é que essa incapacidade ao diálogo manifestava-se até na conversa presencial, com a pessoa à sua frente, fazendo-se crer que se tratava de uma incapacidade incorporada, adquirida pela modernidade. Na ligação telefônica não se percebe completamente a disposição do outro em aderir à conversa, em aproximar-se da experiência alheia, de forma que o autor comparou a ligação telefônica a um negativo de uma fotografia, visto que se aproxima apenas

---

<sup>53</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 1. A–L.** São Carlos: Pedro & João Editores, 2024a. p. 156.

<sup>54</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método II: complementos e índice.** Tradução de Ênio Paulo Giachini; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante-Schuback. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002b. p. 243.

artificialmente do tato e da escuta. Quando duas pessoas encontram-se e dialogam, há um encontro de dois mundos, de duas visões:<sup>55</sup>

O próprio Platão não comunicou sua filosofia simplesmente em diálogos escritos em reconhecimento ao mestre do diálogo, Sócrates. Viu ali um princípio da verdade, segundo o qual a palavra só encontra confirmação pela recepção e aprovação do outro e que o pensamento que não viesse acompanhado do pensamento do outro seria inconseqüente e sem força vinculante.

A capacidade ao diálogo é natural ao homem. A célebre frase de Aristóteles “o homem é um animal político” tem por significado exatamente o uso da linguagem como atributo dado pela natureza exclusivamente ao homem, capacitando-o a diferir o bem e o mal, o justo e o injusto.<sup>56</sup>

Gadamer entende que a linguagem somente se dá no diálogo e que encontra apenas relativa estabilidade significativa no dicionário, na literatura, amadurecendo efetivamente na troca entre os interlocutores. Outro exemplo interessante do autor refere-se ao quanto pessoas de outros países estranham o uso das mãos e de altos volumes nos diálogos em certos locais da Espanha e da Itália. Diz-se que as mãos falam, o corpo fala, uma expressão facial pode falar mais que uma longa troca de palavras, até o silêncio fala. Assim, da mesma forma como línguas diferentes causam estranhamento entre duas pessoas, quando estas encontram uma língua comum observa-se uma aproximação. A própria proximidade física traz uma sensação de conforto, de segurança após certo tempo, ainda que a comunicação seja insuficiente. Aliás, é o que mais acontece em eventos sociais como shows musicais, partidas esportivas, festas folclóricas etc. Por esse motivo “mesmo onde parecer faltar a linguagem, pode haver entendimento pela paciência, pelo tato, pela simpatia e tolerância e pela confiança incondicionada na razão comum”.<sup>57</sup>

Após o telefone, vieram a internet, o *smartphone*, as mensagens de texto. O que Gadamer diria a respeito da comunicação nesses casos? Afinal, se a linguagem era pobre via ligação telefônica, é, hoje, miserável via mensagem de texto. Percebe-

---

<sup>55</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método II: complementos e índice**. Tradução de Ênio Paulo Giachini; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante-Schuback. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002b. p. 246.

<sup>56</sup> ARISTÓTELES. **Política**. Tradução, introdução e notas Maria Aparecida de Oliveira Silva. São Paulo: Edipro, 2019. p. 34.

<sup>57</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método II: complementos e índice**. Tradução de Ênio Paulo Giachini; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante-Schuback. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002b. p. 252.

se que a deficiência comunicativa é crescente na história recente, o que deveria preocupar a todos, pois sem comunicação, sem linguagem adequada não só o diálogo torna-se inviável, como saem prejudicados o sentido de humanidade e a noção de realidade. “Sentimentos pessoais não são signos lingüísticos, são dados de realidade”.<sup>58</sup>

E é no diálogo que surgem as possibilidades de efetiva comunicação, de transferência de sentimento, de noção do outro e da mediação necessária à solução do conflito. Ao tratar dos meios de comunicação de massa, Gadamer manifesta sua preocupação com o rumo da sociedade e com a dificuldade de compreensão do grande volume de informações que chegam ao indivíduo desde o advento do rádio e da televisão até o computador. Décadas após seus escritos, as redes sociais amplificaram o problema. O autor conduz-nos ao longo de sua obra por uma viagem ao destino da comunicação. Esta pressupõe um ambiente de fluência, ou seja, algo que está no meio, que media, o mediador. Vai além, o filósofo, explicando que ao mesmo tempo que nos rodeia, o meio arrasta a informação até nós, e assim porque não pensar que também a palavra está ao nosso redor, expandindo a mediação. Pense-se em um diálogo: quando uma palavra é emitida, ela pode ter uma conotação para o emissor, uma para o receptor, uma para o mediador e tantas outras quantas forem as pessoas envolvidas na comunicação. Mas pode o mediador aproximar esses sentidos a partir das trocas, simplificando a mútua compreensão. É a força do meio, que nada difere das relações humanas usuais.<sup>59</sup>

A comunicação é parte da cultura e a mediação é necessária ao cultivo dessa cultura. Todos aplicam, de certa forma, em maior ou menor grau, a mediação nas tarefas diárias, ainda que primitivas, desde a percepção, passando pela cognição e chegando à comunicação. Sendo a comunicação realizada a outrem, ocorre uma troca de conhecimentos e experiências, despertando a percepção, a cognição e a comunicação em ambos, num ciclo de mútua compreensão de diferentes visões, de diferentes horizontes: “compreender é sempre o processo de fusão desses horizontes presumivelmente dados por si mesmos”.<sup>60</sup>

---

<sup>58</sup> CARVALHO, Olavo de. A animalização da linguagem. **Diário do comércio**, São Paulo, ano 87, n. 23866, p. 3, 7 mai. 2013.

<sup>59</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Acotaciones hermenéuticas**. Traducción de Ana Agud y Rafael de Agapito. Madrid: Editorial Trotta, 2002a. p. 201.

<sup>60</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997. p. 457.

Gadamer trouxe em suas obras uma das mais importantes influências aos estudos contemporâneos do Direito: a chamada Hermenêutica Filosófica, uma ferramenta cuja abordagem baseia-se no jogo da pergunta e da resposta, num ciclo que não pretende ter a última palavra e nem se encerra com o que é dito.<sup>61</sup>

No diálogo, especialmente no que tange à sua compreensão hermenêutica, incluem-se a autocompreensão, a própria dimensão do sujeito para também entender o outro. E essa compreensão, essa filosofia prática, baseia-se na linguagem. Por isso, a hermenêutica, enquanto modelo de linguagem, diz respeito à totalidade de acesso do indivíduo ao mundo (*Weltzugang*) e tem como premissa a ideia de que o diálogo não se restringe aos homens, mas também ao conhecimento das coisas de que é feito o mundo.<sup>62</sup>

Sem dúvida, é uma abordagem útil à mediação de conflitos, na medida em que aproxima as partes e promove a mútua compreensão, além da compreensão do contexto em que vivem por meio de uma comunicação dialógica.

A mediação de conflitos precisa do diálogo enquanto escuta ativa, do esforço, da abertura para ouvir outro e mesmo para sentir o que o outro sente, num processo cíclico de conhecimento e autoconhecimento. Dois vínculos são comuns nessa disposição: a simpatia e a empatia. A simpatia representa o acolhimento, o abraço, enquanto a empatia promove a compreensão, o acordo. A empatia tem o extraordinário poder de colocar-se no lugar do outro, de sentir a dor do outro. O termo alemão *Verstehen* (hermenêutica) traz exatamente essa ideia, de compreensão, de entender o outro. É no diálogo integralmente considerado que se pode mediar, que se pode chegar a um consenso:<sup>63</sup>

É pelo diálogo e pelas ações realizadas com os outros que vão sendo construídos significados compartilhados. O diálogo promovido no processo de mediação gera a escuta em diferentes perspectivas, definindo os

---

<sup>61</sup> ROHDEN, Cláudia Ernst Pereira. **Mediação nos conflitos**: uma perspectiva crítica sobre a potencialidade de uma justiça de compartilhamento para a efetivação de direitos e cidadania. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2022. p. 136. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/11894>. Acesso em: 26 ago. 2024.

<sup>62</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 197.

<sup>63</sup> ROHDEN, Cláudia Ernst Pereira. **Mediação nos conflitos**: uma perspectiva crítica sobre a potencialidade de uma justiça de compartilhamento para a efetivação de direitos e cidadania. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2022. p. 140-145. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/11894>. Acesso em: 26 ago. 2024.

interesses, possibilidades, identificando os padrões de interação, a apreciação de recursos e a geração de novas possibilidades decorrentes da reformulação existente do reconhecimento do emergente. De fato, vive-se toda uma vida almejando um estado de integridade que nos possibilite a nos conectar com o outro de modo mais autêntico e verdadeiro. [...] De acordo com Gadamer a prática da 'fusão de horizontes', exercício de interpretação, está inserida no 'horizonte mútuo do intérprete e da coisa a ser interpretada'. [...] Dentro da lógica gadameriana, importará trabalhar com a atribuição do sentido. Essa atribuição de sentido é a causa (ou a origem, dependendo do modelo de mediação utilizado) do conflito que a mediação intenta esclarecer.

Aqui surgem relevantes questões para a mediação de conflitos e que usualmente integram as dúvidas de seus usuários e interessados. Primeiramente, é necessário compreender que há um dito e um não dito nas palavras enunciadas e no silêncio verbal. Em segundo, cabe a advertência de que a busca de sentido tanto no dito quanto no não dito não trata de atribuir qualquer sentido às palavras, mas de construir o sentido de acordo com os horizontes das partes, com o meio, com a época, com a tradição, com as normas. Nesse sentido, Aristóteles já ensinava sobre os perigos do chamado silogismo:<sup>64</sup>

O silogismo é baseado em certas proposições feitas de tal forma a produzir necessariamente a asserção de alguma coisa distinta das proposições e como um resultado de tais proposições; [...] uma vez que é impossível argumentar apresentando as próprias coisas em discussão, usando nós nomes como símbolos que substituem as coisas pensamos que o que acontece no que toca aos nomes também acontece no que toca às coisas, tal como as pessoas que contam julgam no caso de seus objetos de cômputo. Mas não há realmente semelhança entre as duas situações, pois nomes e a somatória dos termos são finitos, ao passo que as coisas são em número infinito, e assim a mesma expressão e um único nome têm necessariamente que significar muitas coisas. [...] Há três modos ligados à homonímia (equivocação) e à ambiguidade: [1] quando a expressão ou o nome significa propriamente mais de uma coisa [...]; [2] quando habitualmente empregamos uma palavra em mais de um sentido, e [3] quando uma palavra apresenta mais de um significado em combinação com uma outra palavra, ainda que isoladamente apresente apenas um significado.

Igualmente não há que se confundir consenso e verdade. O consenso é o fim de um processo de identificação de juízos comuns. A verdade é o "fundamento cognitivo permanente e universal da validade dos juízos".<sup>65</sup>

---

<sup>64</sup> ARISTÓTELES. **Órganon**: categorias, da interpretação, analíticos anteriores, analíticos posteriores, tópicos, refutações sofísticas. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2016. p. 580 e 584.

<sup>65</sup> CARVALHO, Olavo de. **Inteligência e verdade**: ensaios de filosofia. Campinas, SP: Vide Editorial, 2021. p. 47.

O consenso, assim, valida juízos no domínio da verdade, mas sem necessariamente fazer uso de fundamentação permanente e universal. Em outras palavras, o consenso muda no tempo e no espaço. Funciona como um meio termo, pois há cognoscibilidade, mas também adaptação. Não é incomum no desenvolvimento de uma mediação ou de outro procedimento a mudança de interpretação sobre os fatos conflitivos. O que era ruim passa a ser aceitável ou até bom, a depender do nível de esclarecimento dos fatos. E isso não tem a ver com a verdade enquanto domínio dos fatos e dos juízos, mas com a honestidade e a disponibilidade em adaptar o que o outro diz à sua percepção de mundo.

Por fim, é necessário que a complexidade atual do diálogo em relação a linguagem, comunicação, consenso, silogismo, juízo, empatia etc. e a perda de capacidade de comunicação pela influência tecnológica não desanimem os entusiastas da mediação. Gadamer encoraja a todos para continuar neste intuito de busca de meios para a formação de uma cultura da solidariedade e da melhor comunicação:<sup>66</sup>

Se menciono tudo isto é porque estou tentando encontrar alguma via que permita sair à frente quem, como eu, o destino fez viver em uma sociedade com essas características, e que precisa servir-se continuamente desses meios. Temos que aprender a desenvolver, também dentro dessas formas de vida, alguma espécie de solidariedade real em nossa cultura. A humanidade tem, em nossos dias, trabalho de sobra com isso. Mas estou seguro de que podemos ter êxito. [...] Estamos falando de uma tarefa comum a toda a humanidade, estamos nos perguntando quais são as condições de vida e, mais importante ainda, quais são as perspectivas de vida que nos deparamos com o desenvolvimento técnico e as transformações vertiginosas tanto do entorno como do mundo dos homens. (tradução nossa)

O mundo contemporâneo, ágil e tecnológico, não pode ser escusa para o afastamento daquilo que é essencial ao relacionamento entre as pessoas: a comunicação. A tecnologia deve aproximar as vidas e promover a solidariedade e a justiça, evidenciando a humanidade que nos é tão cara.

---

<sup>66</sup> GADAMER, Hans-Georg. **Acotaciones hermenéuticas**. Traducción de Ana Agud y Rafael de Agapito. Madrid: Editorial Trotta, 2002a. p. 202.

### 3 MEDIAÇÃO DE CONFLITOS

A mediação é um dos meios alternativos de resolução de conflitos, sendo aquele com maior desenvolvimento teórico e prático com foco na autocomposição, ou seja, na solução das divergências pelos próprios envolvidos através do diálogo e do consenso. É um componente de acesso à justiça que não visa unicamente o acordo, mas a manutenção das relações humanas e a disseminação de uma cultura de paz. O estudo da mediação de conflitos passa pelo estabelecimento de terminologia adequada, pela apreciação da atividade de mediador, pelo uso consciente de técnicas de mediação e pela compreensão da mediação como um meio de escuta do outro.

A mediação jurídica surge em paralelo a um esforço antigo e constante da teoria jurídica moderna para encontrar um direito responsivo. A ideia é compreender os fatos sociais para os quais a lei deve ser aplicada, pois esta deve não apenas prover justiça formal, mas também equânime, concretizando uma justiça substantiva. Há uma tensão entre fidelidade ao direito e abertura à mudança, ou seja, um conflito entre integridade e abertura, pois a primeira, focada na responsabilidade, leva ao formalismo e à rigidez de procedimentos, enquanto a segunda, a grandes doses de discricionariedade, a fim de atender as necessidades de flexibilidade, adaptação e autocorreção. O direito responsivo busca resolver essa tensão, sugerindo uma capacidade de adaptação responsável. Somente a característica propositiva é capaz de combinar integridade e abertura, norma e discricção. É uma produção adaptativa da norma.<sup>67</sup>

O desenvolvimento dos meios alternativos de resolução de conflitos está, nos últimos anos, a conduzir a sociedade para soluções perenes e participativas dos conflitos jurídicos, ou seja, a um direito responsivo que acentua o fundamento democrático da dignidade da pessoa humana. A mediação é um dos melhores exemplos de direito responsivo e dignificante.

---

<sup>67</sup> NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. Tradução Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Revan, 2010. p. 121-126.

### 3.1 Conflito e mediação. Conceitos e princípios

O conceito de conflito, um dos temas mais trabalhados na doutrina da mediação, tem aplicação desde a instauração até a conclusão de um procedimento de mediação. O conflito é originado pela escassez de recursos valorados como de interesse por duas ou mais pessoas, sendo esse interesse voltado à satisfação de uma necessidade. Visto que satisfaz uma necessidade, o interesse geralmente apresenta relevância no contexto dos sujeitos envolvidos e tem característica dinâmica, podendo alterar-se no tempo, tanto por fatores externos quanto internos à pessoa.<sup>68</sup>

Em uma mediação, essa valoração pode ser objeto da controvérsia e da solução, se cuidadosamente trabalhada pelos participantes. Os conflitos são naturais à vida humana e admitem várias abordagens para a sua resolução.

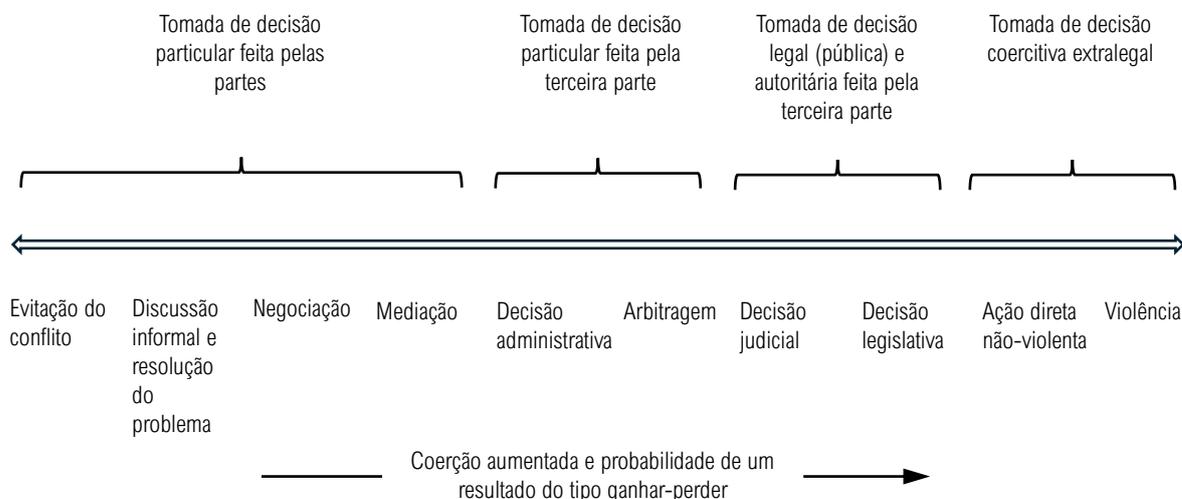
O conflito é um fenômeno complexo, transdisciplinar, que pode ser observado sob diversas óticas. Pode ser compreendido como um duelo de forças antagônicas provindo de uma diferença de valores, de ideias, de posições, de interesses etc., e nem sempre será manifesto. Ou seja, em várias situações não há uma briga ou uma disputa, mas compreensões divergentes e sensação de mal-estar; em outras palavras, pode-se ter um conflito apenas latente. Os conflitos podem ser interpessoais, intergrupais ou intrapessoais, motivo pelo qual neste último, em alguns casos, a pessoa precisa primeiro apaziguar-se consigo mesmo para então buscar a paz com o outro. Os elementos do conflito são (1) o conteúdo, ou seja, aquilo que é exposto pelas pessoas, a situação imediata e (2) as questões subjacentes ou contexto relacional, o que está nas entrelinhas. No contexto relacional, pode-se observar questões de poder, questões de identidade, padrões de comunicação e de interação, metas e emoções envolvidas.<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. **Da tutela jurisdicional às formas de tutela**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 17-27.

<sup>69</sup> KALIL, Lisiane Lindenmeyer. Visão sistêmica e transformadora do conflito. In: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos**: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016. p. 124-126.

Figura 1 - Abordagens da resolução de conflitos



Fonte: Adaptado de Moore.<sup>70</sup>

O conflito pode ser resolvido mesmo antes de iniciado (pode ser evitado), ou por formas pacíficas, como a resolução informal, a negociação e a mediação; pode ser decido por um terceiro, administrativamente ou por arbitragem; pode ser decido pela autoridade judicial; e, por fim, de forma extralegal ou violenta. Tem-se um aumento da coercitividade das primeiras formas até as últimas, bem como da probabilidade de um resultado do tipo “ganha-perde”, com vencedores e vencidos. Nesse contexto, são explícitas as vantagens da mediação na resolução de conflitos. A decisão é realizada pelas partes, tem baixa coercitividade (ou nenhuma), o resultado tende a ser um “ganha-ganha”, o conflito ainda não escalou maiores níveis de confronto, conta com componentes emocionais controláveis, os dispêndios e tempo de duração usualmente são pequenos, há informalidade e desnecessidade de entraves burocráticos, há participação de um terceiro imparcial que retira dos envolvidos o fardo de conduzir o procedimento, as regras podem ser flexibilizadas prontamente e há espaço para liberdade e expressão, inclusive de sentimentos.

A mediação é usada em todo o mundo na resolução de disputas interpessoais, organizacionais, comerciais, legais, comunitárias, públicas, étnicas e internacionais.<sup>71</sup>

<sup>70</sup> MOORE. Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 21.

<sup>71</sup> MOORE. Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 27.

Conforme Moore,<sup>72</sup>

a mediação é geralmente definida como a interferência em uma negociação ou em um conflito de uma terceira parte aceitável, tendo um poder de decisão limitado ou não-autoritário, e que ajuda as partes envolvidas a chegarem voluntariamente a um acordo, mutuamente aceitável com relação às questões em disputa. Além de lidar com questões fundamentais, a mediação pode também estabelecer ou fortalecer relacionamentos de confiança e respeito entre as partes ou encerrar relacionamentos de uma maneira que minimize os custos e os danos psicológicos.

Os principais participantes da mediação são os mediandos e o mediador. Os primeiros são as partes com bem, recurso, necessidade ou interesse sob conflito, notadamente com divergência de direito. As partes sob conflito podem ter relação interpessoal, familiar, administrativa etc., ou seja, não se trata de mediar apenas conflitos comerciais ou negociais. Exemplificativamente, um proprietário de imóvel pode estar em conflito com a administração local em função de uma negativa de permissão para construir, o que se constitui em uma relação administrativa sob conflito. Nas mediações jurídicas, as pessoas com capacidade para postular a mediação, os mediandos, e os demais participantes são definidos pela legislação que rege o procedimento.

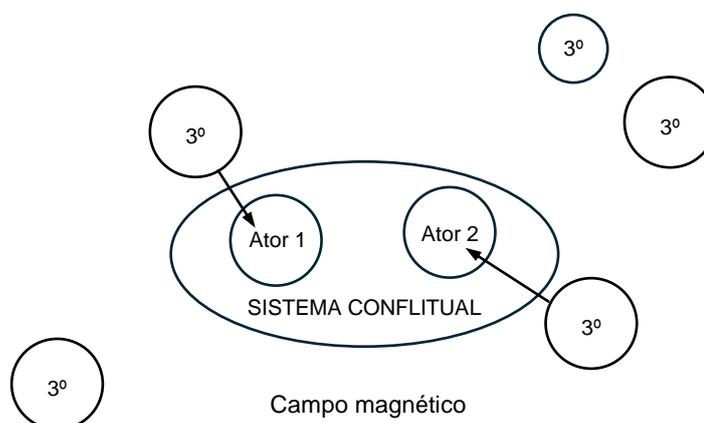
O mediador é o terceiro neutro e imparcial que atua como facilitador do procedimento. Num primeiro momento, pode surpreender a ideia de existirem terceiros em um conflito, visto tratar-se de uma relação que se caracteriza como uma disputa entre duas partes. E esse é um ponto relevante a ser considerado nas mediações, pois um terceiro pode ser absorvido pelo conflito ou manter-se fora dele. Na mediação jurídica busca-se o terceiro que participa da resolução do conflito sem participar do litígio, sendo o perfil moderador aquele mais propício a prover meios para o consenso. Não é que um terceiro dissuasor ou persuasor tenha vedada sua atuação como mediador; em verdade, são características pessoais desejáveis à tarefa, se aplicadas na condução do procedimento sem interferência, por exemplo, no mérito do litígio. O perfil moderador, no entanto, agrega habilidades necessárias ao formato da mediação, especialmente ao atuar como possibilitador ou facilitador da comunicação.

---

<sup>72</sup> MOORE. Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 28.

Segundo Remo Entelman, o moderador é um terceiro interveniente no conflito com a função de aplacar o nível de ameaça e desconfiança entre as partes e de estabelecer melhores canais de comunicação entre eles, através de si.<sup>73</sup>

Figura 2 - Magnetismo conflitual



Fonte: Entelman.<sup>74</sup>

O autor explica que no conflito há uma espécie de magnetismo que pode atrair determinado terceiro e não, outro. Aplicando-se o conceito à mediação jurídica, observa-se que alguns terceiros podem ser atraídos a tomarem partido em favor de uma ou outra parte, sendo, nesse caso, inadequada a sua atuação como mediador. Outra forma de atração a demandar resistência pelo terceiro em posição de mediador é o envolvimento direto com o conflito. Em resumo, o mediador não deve, para que atue como moderador do conflito, permitir-se ser atraído pelos argumentos das partes, bem como ser absorvido pelas raízes do litígio.

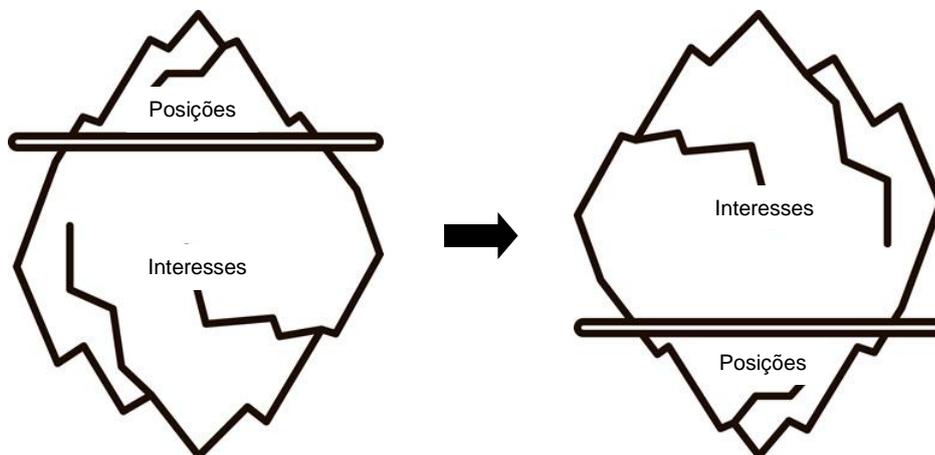
É importante a noção de que a mediação é um fator contribuinte à modificação do sentimento sobre o conflito, abrindo caminho à negociação, com foco na busca de alternativas que satisfaçam os interesses das partes. Faz-se ótima a metáfora da ponta visível do iceberg, que representa as posições rígidas das partes, enquanto a maior parte do iceberg, submersa, é que efetivamente contém os interesses cujo conhecimento é necessário ao bom desenvolvimento da mediação.

<sup>73</sup> ENTELMAN, Remo F. **Teoría de conflictos**: hacia un nuevo paradigma. Barcelona: Gedisa editorial, 2002. p. 133 e 139.

<sup>74</sup> ENTELMAN, Remo F. **Teoría de conflictos**: hacia un nuevo paradigma. Barcelona: Gedisa editorial, 2002. p. 136.

Uma vez identificadas, as áreas de interesse comum devem ser ampliadas para que as partes possam criar opções à resolução do conflito.<sup>75</sup>

Figura 3 - A mediação e a percepção do conflito



Fonte: Adaptado de Marodin.<sup>76</sup>

O fim da mediação é o consenso e a manutenção das relações pessoais e comunitárias e, considerando-se que o formato exige regras flexíveis, faz-se necessário o respeito a determinados princípios.

Princípio é uma norma finalística que intenta a realização de um bem relevante ao contexto em que se insere, tendo características de complementariedade, parcialidade e aplicação prospectiva.<sup>77</sup>

A doutrina nacional usualmente discorre a respeito dos princípios da mediação, judicial e extrajudicial, a partir das definições trazidas pela Lei nº 13.140, de 26 de junho de 2015, conhecida como Lei da mediação, que em seu art. 2º enumera-os:

- a) imparcialidade do mediador;
- b) isonomia entre as partes;
- c) oralidade;
- d) informalidade;
- e) autonomia da vontade das partes;

<sup>75</sup> MARODIN, Marilene. Conceitos fundamentais do modelo de negociação de Harvard. *In*: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016a. p. 185.

<sup>76</sup> MARODIN, Marilene. Conceitos fundamentais do modelo de negociação de Harvard. *In*: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016a. p. 186.

<sup>77</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 35-37.

- f) busca do consenso;
- g) confidencialidade;
- h) boa-fé.

Apesar de não constar na lei da mediação, o procedimento jurídico também deve atender a legalidade e a segurança jurídica, e quando a administração pública figurar como mediando, a isonomia *lato sensu* e a publicidade, dentre outros princípios e regras.

Em cada área do Direito também aplicar-se-ão seus princípios e regras específicos, como no Direito Tributário a legalidade estrita e as normas gerais sobre o crédito tributário. No capítulo sobre a mediação tributária os princípios aplicáveis ao procedimento serão tratados detalhadamente.

### 3.2 Mediação e consenso. A atividade de mediador

O fim da mediação é o consenso, e para tal é necessária a condução do procedimento por vias que possibilitem o acordo. Dada a característica de oralidade, a comunicação assume enorme importância para a consecução do objetivo da mediação e o terceiro imparcial designado ou aceito como mediador é o responsável por facilitar a conversa entre os mediados.

A facilitação da comunicação deve considerar, antes de qualquer procedimento, o que é efetivamente comunicação, compreender como o uso da linguagem faz-nos ser o que somos e entender do que fazemos parte. Etimologicamente, comunicação tem origem do latim *communis*, significando “tornar comum, participar da comunidade através do uso da comunicação”.<sup>78</sup>

Nesse sentido, comunicar é apresentar as ideias ao outro, é torná-las comuns aos envolvidos e, por vezes, a toda a comunidade. Não por acaso a mediação é procedimento que preenche esses requisitos. Mediação deriva do latim *mediare*, que significa mediar, intervir, ou ainda centro, meio, equilíbrio. Por isso a mediação é um meio ao equilíbrio, um centro de troca equilibrada de ideias.<sup>79</sup>

---

<sup>78</sup> MARODIN, Marilene. Teoria da comunicação humana e mediação de conflitos. In: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos**: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016b. p. 138.

<sup>79</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Mediação**: técnicas e estágios. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2017. p. 8.

A mediação é formada de diferentes momentos, por exemplo, de um primeiro em que há o estabelecimento de novo vínculo na relação entre as partes, amistoso, incentivado pelo mediador no sentido da superação de falhas de comunicação, e de um segundo no qual já aparecem as atitudes colaborativas e de criação de um novo modelo de comunicação. Essa transição ocorre com o uso de técnicas específicas pelo mediador, mas principalmente pela sua capacidade de percepção do momento, das expectativas e das aflições dos mediandos e pela escolha da melhor forma de aplicação e interpretação da linguagem.

As técnicas de mediação são úteis se não resultarem em inadequação ao momento, às partes, às relações, à eficiência etc., pois são componentes de simulação da comunicação, não são um abraço. Na escola, o papel do mestre é mostrar ao aluno a habilidade que ele já tinha, é fazê-lo encontrar-se consigo, experienciar a plenitude da sua capacidade comunicativa. Ocorre o mesmo com o mediador. Esse processo flui no caminho da autonomia interior, do aprofundamento no mistério da vida, algo que somente se pode viver, não simular. O mediador precisa buscar a realidade e não agir como hoje fazem teóricos, cientistas e intelectuais, que usam teoria e ciência como meios de fuga da realidade daqueles a quem se dedicam ou deveriam dedicar-se; eles vivem nas instituições, não na vida. Há, no mundo contemporâneo, um processo de fuga para o mundo das palavras enquanto a realidade “grita” em sentido oposto, sem ser “ouvida”. Entender o outro é, além da interpretação superficial das palavras, entender que existe um outro:<sup>80</sup>

O outro interior transcende o eu, e o existir é a própria existência. Quando se mergulha fundo em uma única gota de água, encontra-se o oceano. A natureza última de uma gota de água é a mesma do oceano, é oceânica. A natureza última de meu outro interior é a mesma de todos os outros interiores, é a mesma de tudo o que existe.

Da mediação ao consenso, o melhor desempenho da atividade de mediador requer algumas habilidades. O Manual de Mediação Judicial do Conselho Nacional de Justiça traz alguns talentos, que denomina competências, interessantes ao mediador judicial, mas que se aplicam também em procedimentos autocompositivos externos ao judiciário, devidamente adaptadas.<sup>81</sup>

---

<sup>80</sup> WARAT, Luis Alberto. **Surfando na pororoca**: ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 13-15.

<sup>81</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Manual de mediação judicial**. 6. ed. Brasília, DF: CNJ, 2016. p. 92-101.

### *Habilidades cognitivas*

Inicialmente, o mediador precisa entender que o conflito faz parte da natureza humana e civilizatória e assimilar as particularidades do conflito específico para que possa, em momento adequado e através de linguagem adequada, usar as informações assimiladas de forma a reverter os efeitos negativos da contenda.

### *Habilidades perceptivas*

Uma das mais refinadas habilidades do mediador é apreender as diferentes perspectivas que geram o conflito. Um mesmo fato gera diferentes percepções, valorações e expressões, logo é necessário compreender o outro para adquirir a capacidade de vislumbrar o melhor caminho à solução do caso concreto.

### *Habilidades emocionais*

Ter emoções não é sinônimo de ser irracional. O mediador deve ter em mente que reações emocionais são esperadas, permanecendo calmo, assertivo e focado na solução enquanto as partes manifestam-se emocionalmente. Ele busca transformar o debate em uma experiência produtiva.

### *Habilidades comunicativas*

Esta habilidade é indispensável ao mediador. Saber transmitir as informações pelo uso da linguagem que vai além dos símbolos é tarefa vital ao sucesso da mediação. Cabe ao mediador fazer com que a troca de mensagens seja compreendida pelos mediandos. Tem relação com as habilidades emocionais, pois através da comunicação o mediador precisará agir quando da imputação de culpa ou julgamento para retomar, racionalmente e moderadamente, os fatos e a importância do relacionamento ou da sua manutenção. É passar do discurso retrospectivo ao prospectivo e do egocentrismo à empatia.

### *Habilidades criativas*

A solução de um conflito surge através da criatividade dos envolvidos em lidar com as divergências. O mediador pode também conduzir a criação dessa solução ao longo da mediação, buscando caminhos inovadores ou mesmo já utilizados em situações similares anteriores, de acordo com a sua experiência na atividade. Muitas vezes a solução inicia com algo simples, um ponto que não está sob divergência, para avançar até a apresentação de uma solução ou de opções para a decisão pelos mediandos.

### *Habilidades negociadoras*

Refere-se ao uso de instrumentos ou ferramentas de negociação, bem como de estratégias de argumentação, devendo ser usadas apenas quando o ambiente da mediação já se mostrar receptivo para tal. A mediação não é uma negociação, é uma troca com o outro não reduzida à fruição de bens patrimoniais, logo “negociar” sentimentos ou valores é inadmissível.

### *Habilidades críticas*

A escolha de determinada ação influencia diretamente o desenvolvimento da mediação. O mediador, assim, deve apresentar as soluções sugeridas de forma que fiquem claras as condições e os riscos a que estarão sujeitos os mediandos e o quanto a decisão influenciará a continuidade do relacionamento. Deve também apresentar os componentes de justiça e de generosidade presentes nas propostas de acordo sob análise.

As habilidades pessoais podem e devem ser utilizadas na prática da mediação, não sendo o mediador um mero assistente, mas um agente transformador de sentimentos. Através das habilidades pessoais, o mediador atuará escutando as partes e modelando a linguagem numa tentativa de apagar o litígio do imaginário dos mediandos para que surjam opções que os conduzam a uma solução. Uma série de características pessoais são desejáveis ao mediador, como “neutralidade, capacitação, flexibilidade, inteligência, paciência, empatia, sensibilidade, imaginação, energia, persuasão, capacidade para se distanciar de ataques, objetividade, honestidade e perseverança, além de ser digno de confiança e ter senso de humor”.<sup>82</sup>

Muito já se escreveu a respeito da imparcialidade do mediador, o que para alguns é um mito e para outros funciona como um movimento de equilíbrio das forças em conflito. Talvez a primeira seja preferível, pois não é o mediador um justiceiro que atua para equilibrar forças, um “Robin Hood” da resolução de conflitos. Ainda que ninguém possa ser inteiramente imparcial, cabe ao mediador conduzir o procedimento de acordo com a vontade consensual das partes, não se imiscuindo no mérito do litígio ou na metodologia de solução acordada pelos mediandos. Pode o mediador alertar sobre eventuais termos de acordo em flagrante ilegalidade, mas não sobre questões de equidade ou discricionariedade.

---

<sup>82</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **O conflito e o terceiro**: mediador, árbitro, juiz, negociador e conciliador. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. p. 78-79.

Na mediação como meio efetivo de resolução de conflitos, a adequada atuação do terceiro externo dá-se com o chamado mediador independente, ou seja, aquele que manifesta relacionamento de neutralidade com as partes e postura de imparcialidade com o litígio. Várias culturas adotaram a ideia de uma pessoa “de fora” do conflito para conduzir a sua resolução, como terapeutas, consultores, padres, líderes comunitários, anciãos, magistrados etc., com registros no norte da Europa desde a Idade Média. Ao mesmo tempo em que o ser humano tende a aceitar bem a presença de um terceiro na resolução do conflito, essa participação requererá o estabelecimento de uma relação de confiança, que só vira com a abertura ao diálogo proporcionada por um mediador neutro e imparcial, um intermediário para a formação de novo vínculo na relação entre as partes.<sup>83</sup>

Não obstante, é importante observar que há uma linha tênue entre conduzir e resolver o diálogo, não se podendo exigir do mediador uma rigidez de comportamento ao desenvolver a mediação. Ao perceber que uma das partes fornece informações que até então não eram do conhecimento da outra, cabe ao mediador estabelecer um vínculo de fluência dessas informações, pois podem ser a “chave” para a resolução do conflito. Por vezes a causa de um conflito é posteriormente descoberta como o resultado de uma falha de comunicação entre as partes. Simultaneamente não cabe ao mediador insistir na extração de informações desconfortáveis aos mediandos, mesmo que as julgue importantes ao desfecho positivo do conflito.

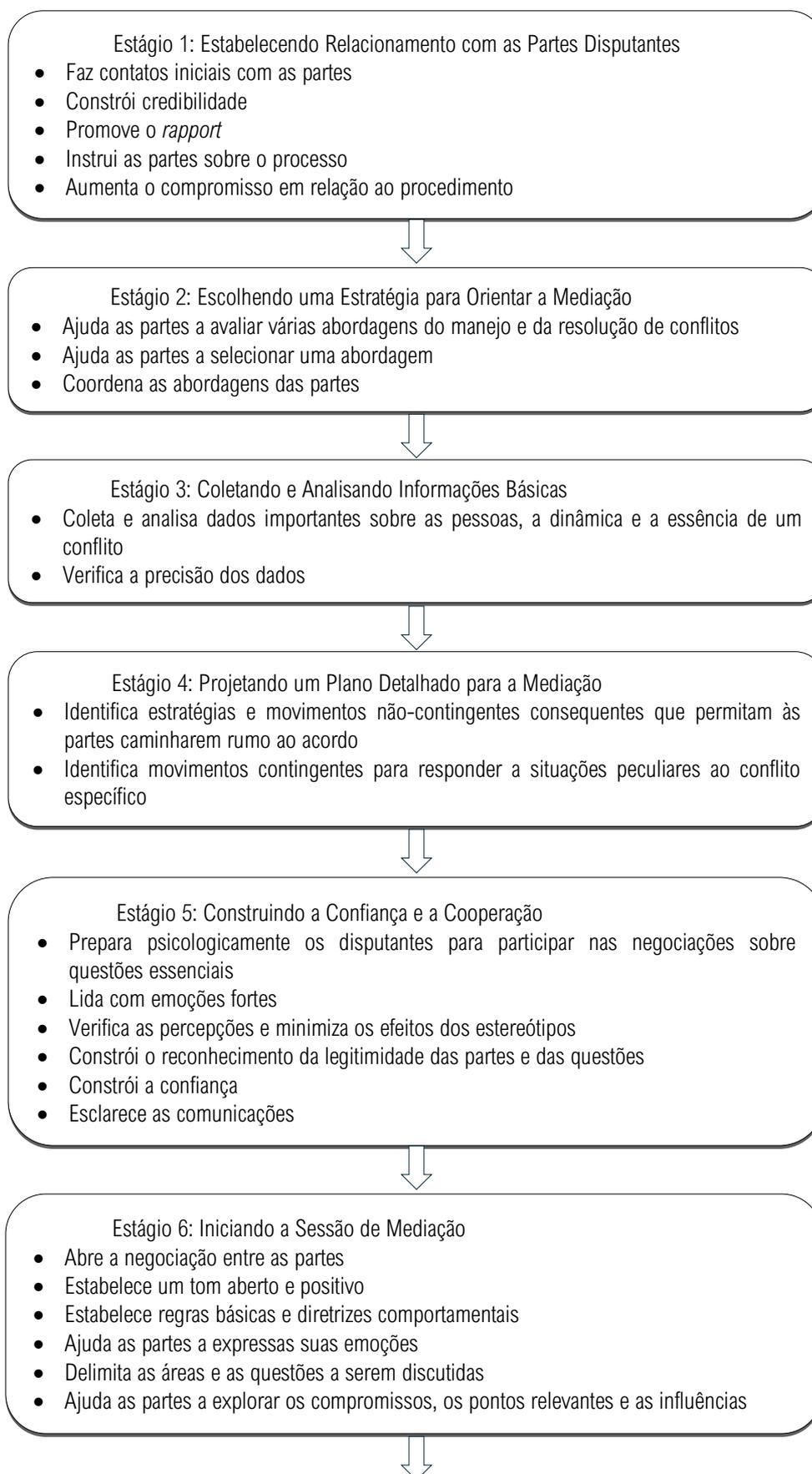
### **3.3 Estágios e técnicas de mediação**

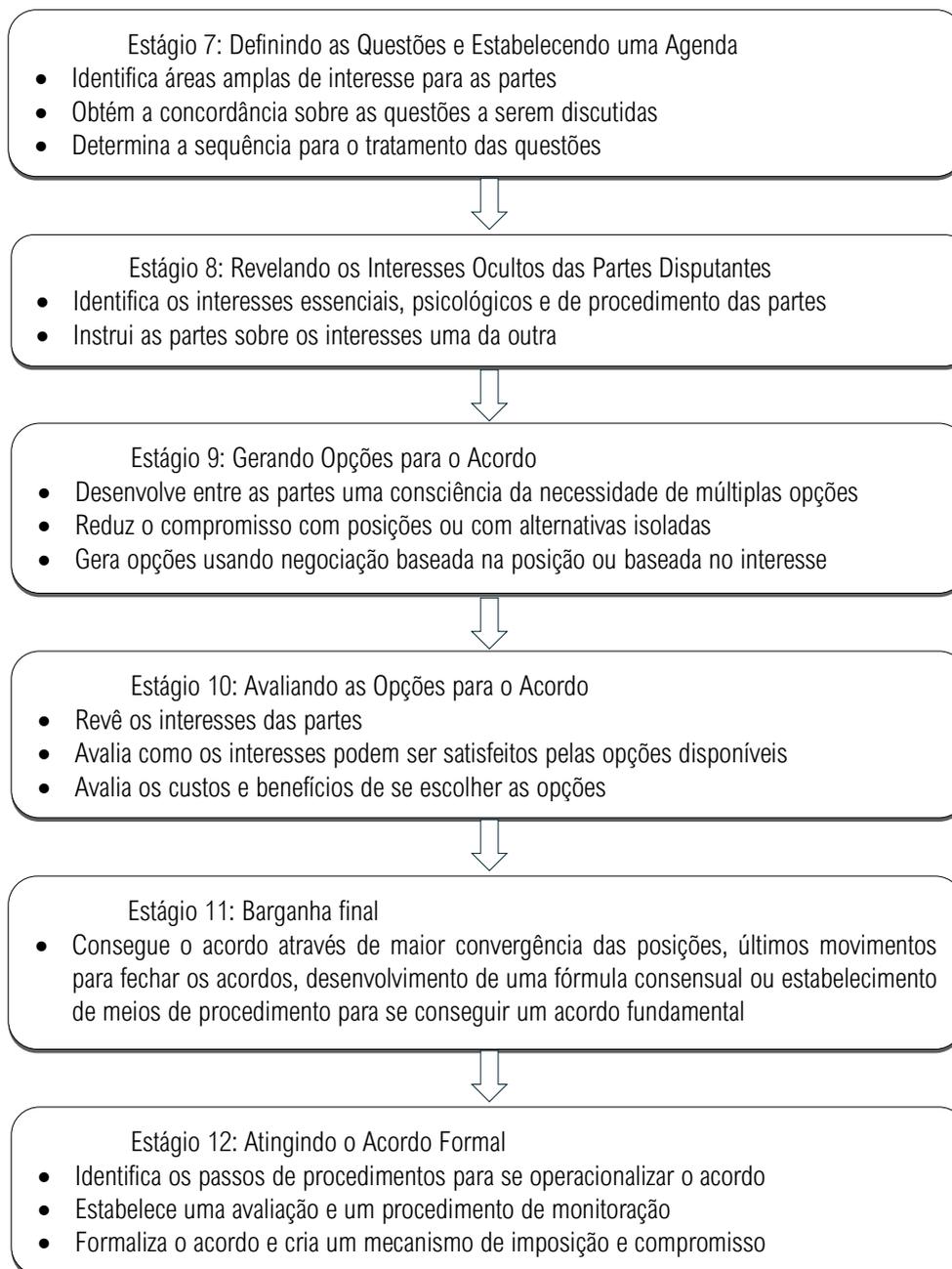
Nesta seção são apresentadas formas de o mediador atingir seus objetivos, utilizando habilidades e características pessoais. Compreende-se que a mediação funciona por fases, etapas ou estágios que se desenvolvem através do uso de técnicas específicas. Os estágios da mediação e as atividades desenvolvidas em cada estágio não são fixos, rígidos, sendo definidos conforme o tipo de mediação, a infraestrutura disponível, as características e necessidades dos mediandos e mesmo a experiência do mediador.

---

<sup>83</sup> MOORE. Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 55.

Figura 4 - Os doze estágios da mediação





Fonte: Moore.<sup>84</sup>

Os doze estágios propostos por Moore são autoexplicativos e constituem-se numa espécie de fórmula para o desenvolvimento de uma mediação, do primeiro contato ao acordo. No entanto, os estágios podem (e devem) transformar-se ao longo de cada procedimento, admitindo-se serem alterados ou suprimidos, bem como serem incluídos outros estágios, de acordo com as peculiaridades do caso concreto. Por exemplo, os estágios 11 e 12 de Moore podem ser agregados ao

<sup>84</sup> MOORE. Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 66-67.

estágio 10, reduzindo o tempo necessário à conclusão da mediação; o estágio 12 (acordo formal) dependerá do tipo de mediação e da base legislativa aplicável.

Algumas técnicas são úteis ao desenvolvimento da mediação quando adequadamente utilizadas pelo terceiro imparcial. O termo adequação, nesse contexto, não se limita à simples funcionalidade de uma ou outra técnica, mas à aplicação ética da técnica. Esse alerta revela a preocupação com o que poderia transformar-se em uma manipulação instalada através do uso de ferramentas desconhecidas pelos demais participantes da mediação. O mediador não é um intermediário com funcionalidade robótica, é uma pessoa, e como tal deve agir eticamente. A ética pode ser compreendida como a prática que nos conduz pela prudência e pelo discernimento para bem decidir pelo que é bom e conveniente para si e para o outro, conforme já ensinava Aristóteles.<sup>85</sup>

Aliás, o sábio grego alertava quanto ao uso retórico dos princípios para atender um interesse. Dizia, ao tratar da prática da persuasão, que quando uma lei é ambígua, ela deve ser interpretada de forma a ajustar-se o melhor possível com a justiça e não com o interesse egocêntrico, insensível ao outro. Na filosofia aristotélica, o objetivo dessa prática é a felicidade ou a realização pessoal, assim entendida como o bem-estar gerado pelo que realizamos com excelência, ou seja, a virtude, nata ou adquirida. O mediador deve guiar-se, ao fazer uso de técnicas e outras ferramentas, pela negociação virtuosa, aquela que atinge a excelência pelo respeito ao outro e pela busca do que é bom e conveniente às partes e à comunidade.<sup>86</sup>

No capítulo sobre a mediação tributária, será oferecido melhor detalhamento à busca do justo, da justa medida, do meio-termo, do afastamento dos extremos que geram o excesso e a escassez, mas independentemente do conceito de ética adotado, o mediador deve funcionar em permanente autocontenção do uso de técnicas quando estas se mostrarem artificiais ao contexto.

Ressalva indispensável realizada quanto ao seu uso, resumidamente apresentar-se-ão algumas técnicas úteis à mediação:<sup>87</sup>

---

<sup>85</sup> ALMEIDA, Tânia. **Caixa de ferramentas em mediação**: aportes práticos e teóricos. Cotia, SP: Dash Editora, 2014. p. 133.

<sup>86</sup> ARISTÓTELES. **Retórica**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2011. p. 111.

<sup>87</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Mediação**: técnicas e estágios. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2017. p. 39-55.

### *Conexão acolhedora (Rapport)*

É a construção de uma relação de liberdade de comunicação entre as partes, permitindo um contato mais humano a um relacionamento que por vezes já se encontra desgastado. Esse elo de confiança passa pelo mediador que, então, tem sua função efetivamente aceita pelos mediandos. A empatia, a serenidade e o acolhimento são fundamentais para o sucesso desta técnica.

### *Resumo*

Funciona como uma retomada dos pontos já tratados pelos mediandos, identificando e evidenciando os desejos e sentimentos envolvidos. Pode ser usado pelo mediador em diversas etapas da mediação, porém sempre com parcimônia, na medida em que é uma repetição do que já foi dito, prolongando o procedimento, e normalmente será questionada, podendo gerar mais desentendimento que consenso. Naturalmente, o mediador não deve resumir a manifestação de apenas uma das partes, mas do conjunto das manifestações de todos os envolvidos. As capacidades de síntese, de paráfrase e de uso de tom de voz adequado, além do uso de reação delicada frente a reações exaltadas, são bastante úteis nesta técnica.

### *Esclarecimento*

Naturalmente perguntas são necessárias para compreender um contexto não trazido à conversa. As perguntas empregadas pelo mediador no curso do procedimento devem ser usadas exclusivamente para fins de esclarecimento quanto ao que está sendo tratado, sem imputações ocultas. Usualmente perguntas abertas tendem a auxiliar no progresso do consenso mais que perguntas fechadas, sendo tarefa do mediador identificar o melhor momento de perguntar e o melhor formato de pergunta a utilizar. A capacidade de escuta, a sinceridade e a neutralidade são características importantes nesta técnica.

### *Identificação do conflito*

Inicia nas primeiras exposições dos mediandos, podendo o mediador fazer uso de anotações das causas do conflito, dos desejos das partes e dos sentimentos envolvidos a fim de usar as informações, transformadas ou amenizadas, em outros momentos da mediação. Ao longo de todo o procedimento, o mediador atua captando as informações sobre o conflito e sobre os mediandos, elaborando exercícios mentais que possam gerar a aproximação das partes e, posteriormente, uma possível solução do litígio. Características como interpretação de texto, empatia e criatividade auxiliam na tarefa.

### *Validação de sentimentos*

O mediador não deve ignorar ou diminuir os sentimentos manifestados pelos mediandos; ao contrário, deve validá-los, mostrando calmamente que compreende a sua existência e a influência no conflito, analisando com cuidado se esses sentimentos estendem-se a todas as partes, quando poderá intervir a fim amenizar os ânimos, sem tomar parte ou comentar sobre o mérito. Receber os sentimentos do outro é manifestação de afeto; concordar com os motivos pode ser manifestação de parcialidade. A capacidade de escuta, a fraternidade e o uso de reação delicada frente a reações exaltadas auxiliam o mediador neste intuito.

### *Condução do consenso*

Até o acordo desenvolve-se um caminho de manifestações, sentimentos e proposições que podem ter resolução rápida ou não. Encontra-se nesta técnica uma das tarefas mais profícuas à mediação: a condução do consenso, do acordo, do “sim”. Os participantes podem sofrer com decisões a serem tomadas sem a necessária autonomia para tomada de decisão, bem como com dúvidas sobre o pragmatismo da decisão, por exemplo na conjugação ganho financeiro *versus* tempo de resolução. Cabe, neste ponto, aceitar que o consenso alcançado pode inclusive ser no sentido de que não é viável um acordo sobre os pontos levantados, podendo então atuar o mediador de modo a referir o ganho com a manutenção da relação, se for o caso, ou o vínculo amigável estabelecido na mediação mesmo na existência de divergência jurídica insuperável. A proatividade, a criatividade e a comunicação são indispensáveis nesta tarefa.

### *Transformação do conflito ou dos sentimentos*

É uma técnica que exige a característica conciliatória do mediador. Uma das formas de atingir o objetivo é apresentar de forma clara e aberta a necessidade do diálogo para a aproximação das partes, fazendo-as enxergar no outro alguém que tem o mesmo interesse: resolver o conflito.

### *Reforço positivo*

Podendo manifestar-se por uma concordância verbal ou não, consiste em fornecer uma resposta positiva a uma iniciativa ou comportamento, como por exemplo a apresentação de uma proposta de resolução. Como a maioria das técnicas, exige parcimônia e neutralidade.

### *Silêncio*

O silêncio é uma das mais poderosas atitudes em uma conversa. Platão não participa dos diálogos que escreveu e deixou uma obra para a eternidade. O mediador pode usar o silêncio como aliado, especialmente para permitir a fluência de diálogo entre os mediandos, tendo o cuidado de não permitir longos períodos de mudez que possam causar embaraço ou desconfiança. As habilidades de percepção e comunicação são bastante desejáveis.

### *Empatia*

É o estímulo às partes para colocarem-se no lugar do outro, ver o conflito sob o olhar do outro. Geralmente tem uso limitado, requerendo ao mediador a própria empatia, além de neutralidade.

### *Escuta ativa*

Sem dúvida é uma das técnicas mais importantes ao mediador: saber escutar. Observe-se que é escutar e não somente ouvir. A escuta ativa é isto: escutar o outro, conhecer o outro, seus desejos, aflições, expressos tanto na comunicação verbal quanto não verbal. É preciso escutar o que está nas palavras e nas entrelinhas, no silêncio e nas expressões faciais, importar-se com o que está sendo expresso pelos demais. Esta técnica é usada em conjunto com outras e requer efetiva dedicação e entrega ao procedimento, percepção de expressões e sentimentos e abertura ao diálogo, dentre outras qualidades.

### *Dinâmica de proposições (Brainstorming)*

Também chamada “tempestade de ideias”, é a capacidade de fomentar a formulação de opções para a resolução de um problema. Faz parte da atividade do mediador propiciar um ambiente de criatividade e de expressão de ideias no sentido do consenso, expondo os ganhos em manter o foco no momento e sutilmente afastando os sentimentos relativos a problemas passados. Na mediação, as opções devem ser postas pelos mediandos com critérios objetivos e justos, de acordo com a realidade das partes, além de obedecerem a legislação aplicável. O mediador, nesta técnica, precisa manifestar boa linguagem, criatividade, receptividade e capacidade de análise das opções e seus efeitos.

Há várias outras ferramentas disponíveis para uso pelo mediador (e pelos mediandos), como tratados de argumentação, teoria dos jogos, estratégias de debate, modelo de negociação de Harvard, modelo de John Haynes etc., mas nenhuma se adequará à mediação se for aplicada artificialmente. Quanto mais

orgânica e natural for a atuação do mediador, mais ele aproximará as partes e será por elas validado. Assim, é interessante ao mediador o conhecimento dos diversos artifícios, mas não é obrigatório.

Como complemento, é interessante ter o conhecimento de que o procedimento de mediação pode ainda ter foco direcionado às peculiaridades do conflito e aos objetivos dos mediandos, otimizando o resultado. São comumente citados os modelos com foco no acordo, como a mediação satisfativa, e os modelos com foco na relação, como a mediação circular-narrativa e a mediação transformativa.<sup>88</sup>

Em termos de aplicação, a mediação já se espalha por toda a vida social. A pluralidade de técnicas para o tratamento dos conflitos torna-a aplicável à mediação judicial, no Direito do trabalho, no Direito da família, na escola, nos negócios, na administração pública etc. Tem como base a ideia de religação daquilo que se rompeu visando o restabelecimento de uma relação e a continuidade da vida dos envolvidos, entre si e na comunidade.<sup>89</sup>

### 3.4 A mediação em Warat

Impossível seria o exame da mediação jurídica sem passar pela obra de Luis Alberto Warat (1941-2010), jurista argentino radicado no Brasil nos anos 1970. O notável professor foi um dos primeiros a firmar a ideia de mediação no Direito de uma forma natural, orgânica, feita por pessoas e para pessoas.

Segundo Warat, o grande segredo da mediação é simples. Várias coisas em um conflito estão escondidas, mas as sentimos; não cabe entendê-las, e sim vivê-las, sentir o sentimento. Dessa maneira, o mediador não intervém no conflito para transformá-lo, ele intervém nos sentimentos das pessoas, ajudando-as a sentir seus sentimentos. Na prática jurídica essas ações são sutis, mas de enorme significado à transformação da maneira como o conflito é visto pelas partes para que elas possam transformá-lo e encerrar uma fase da vida. A sensibilidade demonstrada com palavras e com silêncios, com gestos e com expressões faciais, trazem o preciso instante em que os sentimentos ruins morrem, restando a confiança e colaboração.

---

<sup>88</sup> VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de conflitos e práticas restaurativas**. São Paulo: Método, 2008. p. 73.

<sup>89</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 2. M-V**. São Carlos: Pedro & João Editores, 2024b. p. 34.

Fazer a diferença com o outro, não contra o outro, é mediar. É o modo de inscrever o amor no conflito.<sup>90</sup>

A mediação no Direito é, assim, a aproximação indisciplinada de autocomposição terceirizada dos vínculos conflitivos:<sup>91</sup>

O que se procura com a mediação é um trabalho de reconstrução simbólica, imaginária e sensível, com o outro do conflito, de produção com o outro das diferenças que nos permitam superar as divergências e formar identidades culturais. [...] O processo é de autocomposição na medida em que são as mesmas partes envolvidas que tentam, por elas mesmas, chegar a um acordo recompondo, através de uma mirada interior, os ingredientes (afetivos, jurídicos, patrimoniais ou de outros tipos) que possam gerar o diferente.

O mediador impulsiona este comportamento, conduz cada parte sob conflito para que entenda aquela oportunidade de encontro como única, faz renascer a comunicação, a reflexão e o estímulo à criação do roteiro para saída do conflito ou do vínculo negativo do conflito.

Continua Warat, dizendo que a mediação é:<sup>92</sup>

- a) A inscrição do amor no conflito;
- b) Uma forma de realização da autonomia;
- c) Uma possibilidade de crescimento interior através dos conflitos;
- d) Um modo de transformação dos conflitos a partir das próprias identidades;
- e) Uma prática dos conflitos sustentada pela compaixão e pela sensibilidade;
- f) Um paradigma cultural e um paradigma específico do direito;
- g) Um Direito da outriedade [do outro];
- h) Uma concepção ecológica do Direito;
- i) Um modo particular de terapia;
- j) Uma nova visão da cidadania, dos direitos humanos e da democracia.

Ao mesmo tempo, a mediação não é:<sup>93</sup>

- a) Um resolução psico-analítica dos conflitos;
- b) Um litígio;
- c) Um modo normativo de intervenção nos conflitos;
- d) Um acordo de interesses;
- e) Um modo de estabelecer promessas.

<sup>90</sup> WARAT, Luis Alberto. **Surfando na pororoca**: ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 44.

<sup>91</sup> WARAT, Luis Alberto. **Surfando na pororoca**: ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 58.

<sup>92</sup> WARAT, Luis Alberto. **Surfando na pororoca**: ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 67.

<sup>93</sup> WARAT, Luis Alberto. **Surfando na pororoca**: ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. p. 68.

Para suceder um acordo, dizem Warat e Rocha, é necessário entender o desacordo:<sup>94</sup>

Existem dois tipos de desacordos significativos: de fatos e de valores. Assim, pode-se discutir se ocorreu ou não um fato (desacordo de fatos); ou, ainda, discutir a valoração do sucedido (desacordo de valores). Por outro lado, também pode haver um desacordo total sobre o que sucedeu e sobre a valoração do sucedido. O desacordo sobre fatos tende a ser superado através de processos de verificação. O desacordo sobre valores exige processos de persuasão, tendemos à obtenção da mudança de ponto de vista do interlocutor. Para isso, recorre-se frequentemente a certos efeitos denotativos. Assim, certos dados fáticos são apresentados através de um conjunto selecionado de termos, mediante o qual as cargas emotivas deixam ao receptor aparência de uma inquestionabilidade da decisão valorativa. A disputa sobre valores apresenta-se fetichizada (os valores vestidos como disputas sobre dados fáticos, mas solucionáveis através de técnicas de verificação). Existe um efeito de referência obtido graças à postura, de longa tradição na filosofia, de que o significado de todos os termos sempre encontra-se determinado pela realidade. Desta forma, os valores podem ser apresentados como os dados essenciais das coisas do mundo e, portanto, inquestionáveis. As normas de justiça constituem um exemplo claro de juízos de valor substancializados, para a superação de conflitos decisórios ou de desacordos sobre os conteúdos das formas do direito positivo.

O procedimento de mediação deve ser expressão de autenticidade e de vivência no mundo real e não baseado em fantasias, ilusões ou narrativas ideológicas:<sup>95</sup>

Para começar a ser autêntico é preciso estar consciente que não há ninguém a ser enganado. Você está enganando a si mesmo ao tentar fingir, ao tentar esconder. Quando você esconde se está escondendo de si mesmo. Ser íntegro é uma coisa básica. [...] O ser autêntico, como ser harmonizado (ou mediado, dá no mesmo) é aquele que rompe com as instituições e vive espontaneamente, sem ser prisioneiro de uma mente que acredita assegurar os acontecimentos. Ser harmonizado é renunciar a tudo que é falso, mas não renunciar ao mundo. [...] Isso não é fácil. Há muito investimento de energia nas falsidades, nas teatralizações [...], nas máscaras, nos jogos periféricos [...].

A mediação, assim, busca o acordo usualmente inviável no processo judicial. Em cada expressão de cada pessoa componente de um litígio são trazidos diversas informações, opiniões, sentimentos, silêncios, marcas do passado, relacionamentos desgastados, experiências vividas, palavras que são ditas e palavras que não são ditas. Dessarte, a mediação não se assemelha a rígidos e burocráticos atos

---

<sup>94</sup> WARAT, Luis Alberto; ROCHA, Leonel Severo. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 74.

<sup>95</sup> WARAT, Luis Alberto. **O ofício do mediador**. Florianópolis: Emails, 2023. p. 20-21.

processuais, permitindo a liberdade de manifestação das partes através de um intermediário imparcial:<sup>96</sup>

Nos litígios, os juízes decidem atendendo às formas do enunciado pelas partes [...] e não às intenções [...] dos enunciantes. Nem sempre o que eu digo revela o que eu quero. Muitas vezes o que eu digo esconde o que eu quero. [...] Nas mediações, tenta-se ajudar as partes a descobrirem suas intenções (ou as intenções da outra parte) além das formas do enunciado [...] no conflito. As partes, mais do que frequentemente se imagina, não conhecem suas próprias intenções, perdem-se nas formas dos seus próprios enunciados; são as armadilhas do inconsciente que o mediador deve ajudá-las a trabalharem. Em todo sentido enunciado existe um dito e um não dito (a negatividade do enunciado); conheceremos pouco de sentido se permanecemos simplesmente no nível do sentido manifestado. Na mediação é fundamental trabalhar os não ditos do sentido; estes expressam o conflito com maior grau de riqueza. Os detalhes de um conflito revelam-se muito mais pelo não-dito do que pelo expressado. Não podemos esquecer que a mediação se realiza sempre pela percepção e pelo trabalho que se pode realizar em relação a infinitos detalhes.

A Constituição Federal expressa a importância da mediação no “silêncio” a respeito. O Princípio do Acesso à Justiça ou Princípio da Inafastabilidade da Jurisdição, insculpido no inciso XXXV do artigo 5º, declara como direito fundamental que “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”. Ora, o indivíduo está diante de um direito fundamental e não de uma obrigação fundamental. Cabe a cada cidadão, dentro da lógica do Estado Democrático de Direito enunciado pelo artigo 1º da Carta Magna, exercer a sua liberdade e a sua cidadania de forma democrática, pacífica e organizada, como na opção pelo acordo particular em detrimento da tutela jurisdicional estatal:<sup>97</sup>

É importante considerar que as práticas sociais da mediação configuram-se em um instrumento de realização da autonomia, da democracia e da cidadania, na medida em que educam, facilitam e ajudam a produzir diferenças e a realizar tomadas de decisão sem intervenção de terceiros que decidem pelos afetados por um conflito. Falar de autonomia, de democracia e de cidadania, em um certo sentido, é ocupar-se da capacidade das pessoas para autodeterminarem-se em relação e com os outros; autodeterminarem-se na produção da diferença (produção do tempo com outro). A autonomia como uma forma de produzir diferenças e tomar decisões com relação à conflitividade que nos determina e configura, em termos de identidade e cidadania. Um trabalho de reconstrução simbólica dos processos conflitivos das diferenças que nos permite formar identidades culturais, \_de nos integrar no conflito com o outro\_, com um sentimento de pertencimento comum. Uma forma de poder perceber a responsabilidade

---

<sup>96</sup> WARAT, Luis Alberto. Ecologia, psicanálise e mediação. Tradução Julieta Rodrigues. In: WARAT, Luis Alberto. **Em nome do acordo**: a mediação no direito. Florianópolis: EModara, 2018. p. 24.

<sup>97</sup> WARAT, Luis Alberto. Ecologia, psicanálise e mediação. Tradução Julieta Rodrigues. In: WARAT, Luis Alberto. **Em nome do acordo**: a mediação no direito. Florianópolis: EModara, 2018. p. 18-19.

que toca a cada um num conflito gerando devires reparadores e transformadores.

Quando se trata de mediação, naturalmente surge a dúvida a respeito da melhor forma de chegar a um acordo. Afinal, qual a linguagem do acordo? Em tese, seria a linguagem que melhor aproxima as pessoas sob conflito, trazendo-as a um lugar comum, um lugar de confiança no qual possam desenvolver laços afetivos e respeitosos que, por sua vez, gerem decisões consensuais. O sentido das palavras e expressões, assim, não é completo sem o seu significado contextual, sem a eliminação ou mitigação das alterações sofridas no processo de comunicação:<sup>98</sup>

Indagar sobre um uso linguístico ou modo de significar é realizar uma análise das alterações significativas que as palavras sofrem no processo de comunicação. Os significados socialmente padronizados possuem sentidos incompletos; são expressões em aberto, que apenas se tornam relativamente plenas em um contexto determinado. Assim, é impossível analisar o significado de um termo sem considerar o contexto no qual se insere, ou seja, seu significado contextual. Desta forma, um termo possui dois níveis básicos de significação: o significado de base e o significado contextual. O primeiro é aquele que reconhecemos no plano teórico quando abstraímos a significação contextual e consideramos o sentido congelado, a partir dos elementos de significação unificados por seus vínculos denotativos. O segundo pode ser entendido como o efeito de sentido derivado dos processos efetivos da comunicação social. [...] O sentido gira em torno do dito e do calado. Desta forma, o êxito de uma comunicação depende de como o receptor possa interpretar o sentido latente.

A mediação é uma chave para a harmonia e para a ternura, encontrando em si e no próximo o equilíbrio tão necessário à vida privada e pública, eliminando os excessos (vícios) e preservando os vínculos sociais:<sup>99</sup>

Fazer mediação nada mais é que viver, viver em harmonia com a própria interioridade e com os outros, [...] poderíamos afirmar, também que a mediação é uma possibilidade de dizer o que me passa. Uma procura do próprio ponto de equilíbrio e do ponto de equilíbrio com os outros. Um ponto de equilíbrio entre os sentimentos e as razões para evitar os excessos dos sentimentos [...]. Existe na mediação uma proposta cultural muito valiosa, que propõe inscrever-nos na trama de uma educação da sensibilidade e da ternura, uma proposta pedagógica transformadora da sensibilidade individual e coletiva que está afetando todos os modos de entender tanto as ações públicas como os vínculos privados [...]. Uma ética cidadã da ternura começa a instalar-se socialmente através da mediação. [...] É uma ética da ternura que arrasa por completo a antiga e arbitrária dicotomia do público e do privado [...].

---

<sup>98</sup> WARAT, Luis Alberto; ROCHA, Leonel Severo. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995. p. 65.

<sup>99</sup> WARAT, Luis Alberto. **O ofício do mediador**. Florianópolis: Emails, 2023. p. 24 e 99.

A contribuição de Warat para a mediação jurídica vai muito além do processo, tratando de estabelecer uma linguagem de amor a uma situação desgastada pela existência de um conflito. É, em verdade, ainda maior. O mestre entende a mediação como uma forma de vida, como um estímulo à cultura na qual os indivíduos possam mediar seus conflitos com o fim do equilíbrio consigo e da harmonização com o outro e com a comunidade.

## 4 NORMAS TRIBUTÁRIAS

A tributação é pautada por normas principiológicas, conceituais, de competência, estruturais, operacionais, dentre outras, tanto previstas na Constituição quanto na legislação infraconstitucional. Essas normas revelam-se especialmente nos princípios e regras insculpidos na Constituição e nos diplomas normativos para os quais a própria Carta delegou competência para a instituição de comandos conhecidos como normas gerais de Direito Tributário, como a Lei nº 5.172/1966, conhecida como Código Tributário Nacional. Além dos princípios e normas gerais tributários, algumas normas específicas merecem destaque no escopo deste trabalho, como as relativas ao crédito tributário e à competência para a sua constituição.

### 4.1 Princípios e regras constitucionais tributários

A Constituição Federal de 1988 trouxe relevantes princípios aplicáveis à tributação, sendo alguns explícitos e outros implícitos. Esses parâmetros são base para a aplicação das leis e de outros atos no Estado de Direito, logo qualquer regra, procedimento ou ato relativo à atividade tributária deve atender os princípios constitucionais tributários ou, de outra forma dito, deve concretizar esses princípios na relação jurídico-tributária. No estudo dos princípios constitucionais é importante a adequação de conceitos e terminológica, a fim de que não haja equívoco ou obscuridade nas atividades de aplicação e interpretação das normas, sobretudo pela pluralidade de espécies de normas jurídicas compreendida pela doutrina do Direito.

Autores como Esser, Laren, Canaris, Dworkin, Canotilho e Alexy mostraram genuína preocupação com o estudo dos princípios quanto à sua distinção das regras. Essas duas espécies, os princípios e as regras, foram dignas de relevantes pesquisas com fins à adequada interpretação e aplicação das normas jurídicas.<sup>100</sup>

Ronald Dworkin aposta no critério da forma de aplicação da norma para fazer essa diferenciação, pois enquanto a regra aplica-se ou não (tudo ou nada), o princípio não é absolutamente aplicado. A regra é aplicada pela análise de validade, que advém do preenchimento da hipótese de incidência, logo se uma regra é válida,

---

<sup>100</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 35-37.

sua normatividade é inquestionável. Em caso de colisão de regras, uma precisa ser inválida. Um princípio contém noções fundamentais e conjugáveis com fundamentos de outros princípios, logo assume uma característica de ponderação em caso de colisão com outro. Nesse caso, princípios colidentes permanecem válidos, com uma distinção de graduação entre eles.<sup>101</sup>

José Joaquim Gomes Canotilho apresenta vários critérios para a distinção entre regras e princípios, como o grau de abstração, o grau de determinabilidade na aplicação ao caso concreto, o caráter de fundamentalidade no sistema jurídico, a proximidade da ideia de justiça (Dworkin) ou de direito (Larenz) e a natureza normogenética dos princípios sobre as regras (Esser e Canaris). Diante da distinção “particularmente complexa” entre princípios e regras, o autor sugere a diferenciação pelos critérios finalístico e de grau de aplicação, com boa base em Dworkin. Os princípios possuem uma função argumentativa, por exemplo, para evidenciar a *ratio legis* de um dispositivo ou de uma norma implícita, ou seja, são voltados à interpretação, integração e complementação do Direito (*Richterrecht, analogia jùris*). As regras determinam uma exigência, impondo, permitindo ou proibindo determinada conduta. Os princípios colidentes convivem; as regras, não.<sup>102</sup>

Robert Alexy tem os princípios como deveres de otimização aplicáveis em diferentes graus, conforme as normas e a situação fática. Assim, há que se verificar os princípios e regras colidentes para a aplicação de determinado princípio, ao mesmo tempo em que a norma de conduta principiológica somente adquire conteúdo diante do fato verificado. Já uma regra pode ou não se realizar quando colide com outra, de forma semelhante ao pensamento de Dworkin, mas com a possibilidade de que a sua não aplicação possa ser compreendida como exceção à regra. A distinção entre princípios e regras de Alexy alicerça-se em dois pontos: a forma de realização (ou não) e a obrigação instituída; enquanto os princípios normativamente limitam um ao outro, as regras requerem uma declaração de invalidade ou exceção para a solução da antinomia; as regras apresentam obrigações absolutas comparativamente a outras normas, enquanto os princípios

---

<sup>101</sup> DWORKIN, Ronald M. The model of rules. **The University of Chicago Law Review**, Chicago, vol. 35, n. 1, p. 14-46, sept./nov. 1967. p. 25-29.

<sup>102</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 166-168.

trazem obrigações *prima facie* e subjugáveis por outros princípios, quando colidentes.<sup>103</sup>

Humberto Ávila entende que a dissociação das espécies normativas, quanto à aplicação, é apreendida a partir da dimensão imediatamente comportamental, sendo a regra voltada à aplicação imediata, o princípio apresentado como inspiração finalística e o postulado sustentado na sua dimensão metódica. As regras são normas descritivas com o objetivo de suportar uma decisão, observada a correspondência entre norma e fato, e devem atender os princípios que, axiologicamente, dão-lhe suporte. Os princípios são normas cujo objetivo é atingir uma finalidade, observado o resultado esperado e os efeitos das condutas exigidas, e têm características de complementariedade e parcialidade. Outra essencial diferenciação é a perspectiva de aplicação retrospectiva das regras em oposição à qualidade prospectiva dos princípios. Sendo as regras normas descritivas, estabelecem obrigações, permissões e proibições; já os princípios, finalísticos, intentam a realização de um fim juridicamente relevante.<sup>104</sup>

Ao contrário do que se poderia pensar, não necessariamente a aplicação de um princípio conduz a um conteúdo aberto de sentido ou a uma textura aberta. Parte abalizada da doutrina, como Lenio Streck e Luigi Ferrajoli, entendem que os princípios podem ter função de fechamento e não de abertura de sentido do texto.

De acordo com Streck,<sup>105</sup>

Por mais paradoxal que possa parecer, os princípios têm a finalidade de impedir 'múltiplas respostas'. Portanto, os princípios 'fecham' a interpretação e não a 'abrem', como sustentam, em especial, os adeptos das teorias da argumentação, por entenderem que, tanto na distinção fraca como na distinção forte entre regras e princípios, existe um grau menor ou maior de subjetividade do intérprete. A partir disso é possível dizer que é equivocada a tese de que os princípios são mandatos de otimização e de que as regras traduzem especificidades (em caso de colisão, uma afastaria a outra, na base do 'tudo ou nada'), pois dá a ideia de que os 'princípios' seriam 'cláusulas abertas', espaço reservado à 'livre atuação da subjetividade. [...] parte considerável da doutrina reproduz a posição dos tribunais, que elaboram uma espécie de versão positivista de 'discursos de fundamentação prévia'. Isso é feito por uma estandarização da cultura jurídica (verbetes, ementas, súmulas etc.). [...] Afinal, o que é prova 'robusta'? Em que circunstâncias a palavra da vítima tem valor plenipotenciário e em que circunstâncias não tem valor algum? Quantos dias devem decorrer para configurar 'excesso de prazo'? [...] A construção

<sup>103</sup> ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1993. p. 81 et seq.

<sup>104</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 193-194.

<sup>105</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 221-226.

desses conceitos prévios, abstratos, com pretensões universalizantes, objetiva ‘facilitar’ o ato ‘aplicativo’. A partir desses ‘conceitos’ [...] o intérprete exercerá – discricionária e/ou arbitrariamente – a sua subjetividade, isto é, o ‘conceito’, alçado à categoria universalizante, servirá tanto para absolver como para condenar, tanto para deferir como para indeferir o pleito. Servirá, enfim, para qualquer resposta. Afinal, trata-se de ‘conceitos sem coisas’. [...] E, a propósito, não devemos esquecer que os princípios vieram justamente para superar a abstração da regra, desterritorializando-a de seu *locus* privilegiado, o positivismo. Os princípios (constitucionais) possuem um profundo enraizamento ontológico (no sentido da fenomenologia hermenêutica), porque essa perspectiva ontológica está voltada para o homem, para o modo de esse homem ser-no-mundo, na faticidade. [...] A presença dos princípios na resolução dos assim denominados ‘casos difíceis’ [...] tem o condão exatamente de evitar a discricionariedade/arbitrariedade judicial.

No mesmo sentido, conforme Ferrajoli,<sup>106</sup>

Por muito que sejam vagos e estejam formulados em termos valorativos, os princípios constitucionais servem em todo o caso para aumentar a certeza do direito, uma vez que limitam o vai e vem das possíveis opções interpretativas, obrigando os juízes a associar às leis unicamente os significados normativos compatíveis com aqueles.

No Direito Tributário, os princípios adquirem o valor de limitação ao poder de tributar, típico dos Estados de Direito, conforme explica Eduardo Sabbag:<sup>107</sup>

Os princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar. [...] Partindo-se da reflexão de Norberto Bobbio, o poder ‘é uma relação entre dois sujeitos onde um impõe ao outro sua vontade e lhe determina, mesmo contra vontade, o comportamento’. [...] Daí se assegurar que a relação de tributação não é relação de poder-força, mas, sim, uma relação de poder-direito. Sob essa diretriz, desponta a relação de tributação, assumindo um formato de ‘relação jurídica’, e não de ‘relação de força’. [...] Por essa razão, Ruy Barbosa Nogueira assevera que ‘o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação’. [...] Por essa razão, entendemos que a relação de poder na seara tributária, apresentando-se pela via da compulsoriedade, atrela-se à inafastável figura da legalidade, o que transforma a relação tributária em uma nítida relação jurídica, e não ‘de poder’. [...] O poder de tributar (*ius imperium*) não é, assim, absoluto. Limita-se por regramentos que vêm refrear o exercício arbitrário da tributação, amoldando-o de acordo com a carga valorativa ínsita ao texto constitucional. De modo reflexo, a Constituição Federal define o *modus operandi* do exercício desse poder, que deverá se dar de forma justa e equilibrada, sem provocar danos à liberdade e à propriedade dos contribuintes. Aliás [...] servem esses princípios como verdadeiras garantias constitucionais do contribuinte contra a força tributária do Estado, assumindo a postura de nítidas limitações constitucionais ao poder de tributar. Nessa toada, ‘consoante a

<sup>106</sup> FERRAJOLI, 2006 *apud* STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 221.

<sup>107</sup> SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 53-57.

jurisprudência firmada pelo STF, o poder que tem o Estado de tributar sofre limitações que são tratadas como cláusulas pétreas’.

Uma categorização é uma organização intelectual própria de cada autor, logo a categorização dos princípios tributários e das suas nomenclaturas e mesmo a percepção de uma norma como princípio ou como regra pode variar de acordo com os critérios da doutrina apreciada, o que já se manifestou claro.

Paulo de Barros Carvalho faz a interessante apresentação dos princípios constitucionais aplicáveis à tributação classificando-os como princípios gerais e tributários. Assim, os princípios constitucionais gerais revelam-se no princípio da justiça, princípio da certeza do direito, princípio da segurança jurídica, princípio da igualdade, princípio da legalidade, princípio da irretroatividade das leis, princípio da universalidade da jurisdição, princípio da ampla defesa e do devido processo legal, princípio da isonomia das pessoas constitucionais, princípio do direito de propriedade, princípio da liberdade de trabalho, princípio do direito de petição, princípio da supremacia do interesse público e princípio da indisponibilidade dos interesses públicos. Os princípios constitucionais tributários (específicos) são expressos pelo princípio da estrita legalidade, princípio da anterioridade, princípio da anterioridade nonagesimal, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da tipologia tributária, princípio do não-confisco, princípio da capacidade contributiva, princípio da vinculabilidade da tributação, princípio da uniformidade geográfica, princípio da não discriminação tributária em razão da procedência ou do destino dos bens, princípio da indelegabilidade da competência tributária e princípio da não cumulatividade.<sup>108</sup>

Alguns princípios constitucionais gerais são invocados com maior frequência que outros no campo do Direito Tributário, usualmente, como argumento para limitação ao poder de tributar. Também alguns princípios constitucionais tributários encontram maior relevância na prática da tributação, especialmente pelo volume de lides relativas a atos emanados das autoridades tributárias, o que pode ser verificado, por exemplo, no número de ações judiciais que chegam aos tribunais superiores. Nesse sentido, uma simples pesquisa nos sites do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça mostrará que os princípios da legalidade, da igualdade, do devido processo legal e da segurança jurídica estão entre os mais

---

<sup>108</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 165 et seq.

conflituosos nas lides judiciais tributárias, volume esse acompanhado pela doutrina. Essas quatro normas são finalísticas, operam em coexistência com outras, admitem certa ponderação, são voltadas à interpretação, integração e complementação do Direito, intentam fins juridicamente relevantes e possuem característica prospectiva, logo, de acordo com a notável doutrina previamente abordada, devem ser categorizadas como princípios, sendo os três primeiros explícitos no texto constitucional e a segurança jurídica, implícita.

Quanto aos princípios tributários específicos, dentro do mesmo critério de pesquisa, os princípios da não cumulatividade, da anterioridade, da capacidade contributiva, da irretroatividade da lei e da estrita legalidade são os mais conflituosos. Em verdade, os princípios específicos podem, apesar da terminologia usual, ser classificados como regras, a depender da base teórica adotada.

Este trabalho apenas citará as características essenciais dos princípios tributários pertinentes ao seu escopo, aprofundando sobre a aplicação no capítulo sobre a mediação tributária.

#### *Princípio da legalidade e legalidade estrita*

O princípio da legalidade é positivado no inc. II do art. 5º da Constituição, assumindo ainda maior rigor no Direito Tributário em função da chamada legalidade tributária estrita, determinada pelo art. 150, I da Carta Magna.

Segundo Yoshiaki Ichihara, o “princípio da legalidade no sentido genérico está inserido como instrumento de garantia dos direitos e deveres individuais e coletivos”. Assim, qualquer ação comissiva ou omissiva, especialmente quando cometida pelo Estado, deve advir da lei; a legalidade é pressuposto de aplicabilidade e eficácia do ato jurídico no Estado de Direito. Em termos de matéria tributária optou o Constituinte por estabelecer ainda maior rigor com a regra específica do art. 150, I. Essa norma tem sido chamada de princípio da legalidade tributária estrita, princípio da legalidade tributária e princípio de reserva de lei tributária, dentre outras denominações. Sua relevância é tamanha no Estado de Direito, especialmente como função limitadora do poder governamental, que se pode dizer genericamente que não há obrigação sem lei no Direito brasileiro, assim como não há tributo sem lei que o institua, nos termos da Constituição.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994. p. 53.

Este rigor na tributação funciona como direito ou garantia do contribuinte, impedindo que um tributo possa ser instituído, por exemplo, por ato do chefe do Poder Executivo, e que sequer possa por ele ser alterado, aumentado ou diminuído, à exceção das situações expressamente autorizadas encontradas no texto constitucional. Mas não somente isso; sequer emenda constitucional pode abolir tais limitações ao poder de tributar. As garantias constitucionais do contribuinte protegem-no do arbítrio e do abuso do ente tributante, tendo nível de direito fundamental e configurando cláusulas pétreas. Não por acaso a legalidade consta no próprio conceito de tributo, definido pelo art. 3º da Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional, conforme explica Leandro Paulsen.<sup>110</sup>

#### *Princípio da igualdade*

O princípio da igualdade ou da isonomia é, sem dúvida, um dos princípios mais discutidos desde sempre. Afinal, a igualdade (equidade) é pressuposto da justiça, como certificava Aristóteles: “o justo é o equitativo (igual) - uma posição aceita por todos sem necessidade de argumentação”.<sup>111</sup> Tomás de Aquino igualmente aduz que “a igualdade é a forma geral da justiça”.<sup>112</sup>

Enfim, atualmente sequer é necessário argumentar a importância da igualdade, pois toda relação ela permeia, seja com o outro ou com a comunidade. A igualdade é trazida pela Constituição no *caput* do art. 5º, e, apesar de frequentemente invocada nas relações jurídicas, sua conceituação permanece complexa.

Herbert Hart expõe as dificuldades para o atingimento da igualdade:<sup>113</sup>

embora ‘Tratar da mesma maneira os casos semelhantes e diferentemente os casos diferentes’ seja um elemento central na ideia de justiça, ele é em si incompleto [...] porque, em qualquer conjunto de seres humanos, eles assemelham-se entre si em alguns aspectos e diferem entre si noutros e, até que sejam estabelecidas que semelhanças e que diferenças são relevantes, ‘Tratar da mesma maneira os casos semelhantes e diferentemente os casos diferentes’ permanecerá uma fórmula vazia.

<sup>110</sup> PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 172.

<sup>111</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2014. p. 187.

<sup>112</sup> AQUINO, Tomás de. **Suma teológica**. Vol. VI. 2. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2012. p. 100.

<sup>113</sup> HART, Herbert L. **O conceito de direito**. 5th ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007. p. 173-174.

Há, no entanto, uma parcela natural, intuitiva, na matriz principiológica da igualdade, como mostra Andrei Pitten Velloso, exemplificando a igualdade tributária e a sua relação com a justiça tributária:<sup>114</sup>

Trata-se [...] de uma noção inata, o que foi magistralmente ilustrado por L. V. Berliri no seu clássico *'La giusta imposta'*: 'Dê um chocolate de presente a um garoto e o fará sorrir de alegria; mas para fazê-lo chorar de dor basta dar em seguida dois ao seu irmãozinho. Aquele garoto, que nada sabe de códigos, nem de justiça distributiva, nem de atos normativos, gritará em prantos: 'não é justo''. Isso também se identifica com clareza no Direito Tributário. A primeira indagação que o contribuinte costuma fazer acerca da justiça do sistema impositivo concerne à igualdade. Se é obrigado a pagar mais que seus iguais e não há uma razão suficientemente forte para tanto, afirmará sem vacilar que o sistema 'não é justo'. Portanto, pode-se afirmar com absoluta tranquilidade que a justiça tributária está assentada no princípio da igualdade tributária.

### *Princípio do devido processo legal*

O princípio constitucional do devido processo legal e do contraditório e da ampla defesa apresenta-se como um dos mais importantes na vigência de um Estado de Direito. O inciso LIV do art. 5º da Constituição identifica a garantia do devido processo legal, enquanto o inciso LV, o contraditório e a ampla defesa, estendendo-se ao processo administrativo, como ensina Ada Pellegrini Grinover:<sup>115</sup>

todas as garantias constitucionais do devido processo legal se aplicam ao processo administrativo em que haja litigantes, em geral, e ao sancionatório em particular. [...] Ampla defesa e contraditório estão intimamente ligados, pois é pelo contraditório que a ampla defesa é exercida. [...] A garantia do contraditório está à base da regularidade do processo e da justiça das decisões. Trata-se de garantia fundamental de imparcialidade, legitimidade e correção da prestação estatal.

O devido processo legal, nos dias de hoje, tem disputado lugar com a efetividade da prestação jurisdicional, como acentua Darci Guimarães Ribeiro, motivo pelo qual os meios alternativos de resolução de conflitos têm suprido essa lacuna estatal.<sup>116</sup>

<sup>114</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 82.

<sup>115</sup> GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade**: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016. p. 22-23.

<sup>116</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. **O novo processo civil brasileiro**: presente e futuro. 2. ed. Londrina: Thoth, 2022. p. 25.

### *Princípio da segurança jurídica*

O princípio da segurança jurídica é considerado um princípio constitucional implícito, intrínseco ou ligado a outras normas, e reflete direito fundamental da pessoa humana, como já ensinava Alberto Xavier:<sup>117</sup>

à luz deste condicionalismo criado pela hipertrofia das funções estatais que a doutrina da Igreja se pronunciou sobre o problema da segurança jurídica, proclamando, pela voz de Pio XII, que 'da ordem jurídica querida por Deus nasce o inalienável direito do homem à segurança jurídica e, por ele, uma esfera concreta do direito protegida contra todo o ataque arbitrário'. Mais tarde, João XXIII, na Encíclica *Pacem in Terris*, depois de reproduzir as palavras de seu predecessor, acrescenta - sem margem para dúvidas - ser a segurança jurídica 'direito fundamental da pessoa humana'.

A segurança jurídica pode ser compreendida como um subprincípio, um princípio ou um sobreprincípio, conforme Humberto Ávila, pois assume a característica de subprincípio quando relacionada a princípios que impõem um amplo estado de coisas, exercendo função de eficácia definitiva do ideal pretendido, como ocorre com o princípio do Estado de Direito, concretizado pela segurança jurídica. Já quando relacionada a princípios mais restritos, a segurança jurídica manifesta-se como um sobreprincípio, com função de eficácia interpretativa, sendo o caso da relação com o princípio da legalidade. No entanto, na atuação direta, sem a relação ou o confronto com outras normas, a segurança jurídica revela a qualidade de princípio, com função de eficácia integrativa quando verificada a ausência de princípios ou regras que regulem a situação.<sup>118</sup>

### *Não cumulatividade tributária*

A não cumulatividade tributária é efetivamente uma regra, inclusive admitindo, em determinados tributos, várias exceções. Em verdade, somente há que se falar em cumulatividade para os chamados tributos indiretos, nos quais que o encargo tributário é suportado pelo contribuinte de fato. Daí porque se aplica especialmente aos impostos que oneram o consumo. A não cumulatividade tributária é uma técnica na qual o tributo recolhido na fase anterior da cadeia produtiva pode ser abatido no cálculo do valor a pagar na fase seguinte.

<sup>117</sup> XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 49-50.

<sup>118</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 651-662.

### *Anterioridade da lei tributária e anterioridade nonagesimal*

A anterioridade é uma regra específica relativa à aplicação e vigência da lei tributária, com base na sua publicidade, provendo segurança jurídica ao contribuinte e atuando como limitação ao poder de tributar. Leandro Paulsen explica o seu funcionamento:<sup>119</sup>

A anterioridade apresenta-se não como princípio, mas como regras claras e inequívocas condicionantes da válida incidência das normas que instituem ou majoram tributos. Há duas normas de anterioridade, dispostas em três dispositivos constitucionais. A anterioridade de exercício está consagrada no art. 150, III, b, da CF. Garante que o contribuinte só estará sujeito, no que diz respeito à instituição e majoração de tributos, às leis publicadas até 31 de dezembro do ano anterior. A anterioridade nonagesimal consta da alínea c ao art. 150, III, acrescida pela EC 42/03, bem como do § 6º do art. 195 da CF. Garante ao contribuinte o interstício de 90 dias entre a publicação da lei instituidora ou majoradora do tributo e sua incidência apta a gerar obrigações tributárias. Ambas se aplicam a todas as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Assim, como regra, a anterioridade de exercício e nonagesimal se completam, uma reforçando a outra. Ressalvam-se, todavia, as exceções previstas nos arts. 150, § 1º, 177, § 4º, e 195, § 6º, da Constituição.

### *Irretroatividade da lei tributária*

Não há uma regra expressa de irretroatividade da lei na Constituição Federal, no entanto pode ser extraída do próprio Estado de Direito e da interpretação sistemática da proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, emanada do inciso XXXVI do art. 5º. Para a tributação, a Lei Maior reservou dispositivo específico de irretroatividade da lei no art. 150, III, “a”, que estabeleceu a garantia da não exigência de tributo relativo a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei, em caso de instituição ou majoração. A irretroatividade é também suportada pelo princípio da segurança jurídica, visto que fornece maior certeza da aplicação das normas ao contribuinte, evitando, juntamente com a anterioridade, a surpresa aos cidadãos que corretamente recolhem seus tributos.

Como lembra Hugo de Brito Machado, a retroatividade da lei tributária pode ser aplicada se expressamente prevista em lei, como no caso da lei interpretativa e da retroatividade benéfica ao contribuinte, conforme positivado, respectivamente, nos incisos I e II do art. 106 do Código Tributário Nacional.<sup>120</sup>

---

<sup>119</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 138.

<sup>120</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 230-232.

### *Capacidade contributiva*

A capacidade contributiva, encontrada na primeira parte do § 1º do art. 145, estabelece que “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. No entanto já se encontra na doutrina e na jurisprudência a ideia de que a norma aplica-se também a outras espécies tributárias, como na decisão o Supremo Tribunal Federal nas Ações Diretas de Inconstitucionalidade - ADI nº 4.762 e nº 4.697 para as anuidades profissionais (espécie contribuição). Há que se observar ainda a interessante segunda parte do mesmo dispositivo constitucional: é “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Se a primeira parte do dispositivo constitucional citado traz um comando legislativo, a segunda parte é direcionada à autoridade tributária. A própria Constituição, portanto, confere discricionariedade ao Fisco para concretizar a capacidade contributiva, observados os princípios constitucionais e a lei. O valor retirado pelo Estado da esfera patrimonial do particular a título de tributo é, em boa parte, uma decisão política, mas cabe ao Fisco observar a sua concretização em alguns casos atingidos pela característica genérica da lei.

## **4.2 Normas gerais de Direito Tributário**

A Constituição Federal, em seu art. 146, inc. III, delega a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária. No sistema tributário brasileiro, essa tarefa coube à Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, conhecida como Código Tributário Nacional - CTN, a qual foi recepcionada pela Constituição de 1988 com força de lei complementar. Do CTN extraem-se as principais normas gerais para aplicação e integração das normas tributárias. Esta seção não tem como premissa exaurir as normas gerais tributárias, mas apenas citar aquelas que apresentam maior pertinência ao escopo deste trabalho, aprofundando sobre a aplicação no capítulo sobre a mediação tributária. São reservadas, nesse intuito, seções específicas para a análise de normas gerais referentes ao crédito tributário.

### *Competência tributária*

No sistema tributário brasileiro há uma composição da competência manifestada por um critério misto que contempla a arrecadação e a partilha das receitas tributárias. A Constituição delega aos entes federados a competência para a instituição dos tributos e define a partilha do produto da arrecadação. Conforme Luciano Amaro, a doutrina costuma dividir a competência tributária em três modalidades:<sup>121</sup>

Designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político; assim o imposto de importação seria de competência privativa da União; o ICMS pertenceria à competência privativa dos Estados e do Distrito Federal; o ISS comporia a competência privativa dos Municípios e do Distrito Federal. Diz-se residual a competência (atribuída à União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas. Seria comum a competência (referente às taxas e contribuições de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

### *Incidência tributária*

A incidência é um dos temas mais lapidados ao longo do tempo pela doutrina tributarista. Conceitos importantes foram trazidos para o estudo da incidência tributária no Brasil, visando a compreensão deste fenômeno desde a sua identificação na aleatoriedade das inúmeras interações humanas até a sua transposição para o plano jurídico. O conceito de tributo é dado pelo art. 3º do CTN, que o define como a “prestação pecuniária compulsória [...] instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Geraldo Ataliba explica magistralmente a incidência:<sup>122</sup>

Costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como consequente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma. Com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã. Incidência é a descarga elétrica. A incidência do preceito normativo torna jurídico um fato determinado, atribuindo-lhe consequências jurídicas. Como o diz Pontes de Miranda, tratando do suporte fático, terminologia que introduziu oportunamente na nossa doutrina: ‘Para que os fatos sejam jurídicos, é preciso que regras jurídicas, isto é, normas abstratas, incidam sobre eles, desçam e encontrem os fatos colorindo-os, fazendo-os ‘jurídicos’. A norma

<sup>121</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 117.

<sup>122</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 45-46.

tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento do fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento.

Didaticamente, a incidência tributária é examinada através da chamada regra-matriz de incidência. Essa regra permite a verificação da ocorrência no mundo fenomênico de um fato que encontre identidade com a hipótese prevista em lei para a exigência do tributo. A expressão “fato gerador” ganhou relevância no Brasil, especialmente pelo seu emprego no Código Tributário Nacional, mas alguns autores preferem a expressão “fato imponível”, tecnicamente mais adequada para referenciar um fato para o qual pode ser imposta a exigência de tributo.

Paulo de Barros Carvalho traz-nos a fenomenologia da incidência:<sup>123</sup>

o certo é falarmos em subsunção do fato à norma, pois ambos configuram linguagens. E, toda vez que isso acontece, com a conseqüente efusão de efeitos jurídicos típicos, estamos diante da própria essência da fenomenologia do direito. Em substância, recorta o legislador eventos da vida real e lhes imputa a força de, relatados em linguagem competente, suscitar os comportamentos que entende valiosos. O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária.

No entanto é importante ter-se em mente que os eventos, condições e situações descritos na hipótese operam de forma conjunta, integrada, indivisível, como ensina Ataliba:<sup>124</sup>

Enquanto categoria jurídica, a hipótese de incidência é una e indivisível. [...] O legislador ao erigi-la, pode arrecadar inúmeros fatos e elementos de fato tirados do mundo pré-jurídico. Da perspectiva pré-jurídica, estes fatos compõe um todo complexo, integrado por diversos e variados elementos. Juridicamente considerados, entretanto, são uma unidade [...] não alterando esta sua feição [...] a eventual multiplicidade de elementos do fato que por ela é descrito.

Ainda esclarece Paulo de Barros que não cabe cogitar-se a separação dos critérios da hipótese, sob pena de afetar-se a integridade conceptual que se busca reconhecer:<sup>125</sup>

A hipótese das normas jurídicas representa sempre a descrição de um fato. Assim compreendida, tem a integridade de todas as outras categorias

<sup>123</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 260-261.

<sup>124</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 65.

<sup>125</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009b. p. 124-125.

jurídicas. Isso não impede, contudo, que possamos promover a decomposição lógica desse conceito, com a finalidade de destrinchá-lo para, dessa operação intelectual, enuclear dados fundamentais, que informarão estudo sistemático desta categoria jurídica. Daí dizermos que as hipóteses são conjuntos de critérios que nos permitem identificar fatos do universo físico, o que equivale a afirmar, com o mesmo significado, que se trata da descrição legal de eventos da realidade tangível. [...] Sobremais, impõe-se consideração simultânea de todos os critérios, a fim de que o fato possa ser identificado, também em sua integridade. O conceito que se contém na hipótese haverá de representar o acontecimento de um fato, mediante o oferecimento de critérios que nos permitam identificá-lo. Para tanto, é mister sabermos de sua estrutura central, bem como das circunstâncias de espaço e de tempo que haverão de condicionar seu nascimento.

A regra-matriz de incidência analisa os aspectos da incidência na verificação de cada característica do fato em questão de acordo com o respectivo critério delineado na hipótese legal, motivo pelo qual também denominamos esse procedimento como análise de incidência.<sup>126</sup>

Os critérios ou aspectos da incidência, para Paulo de Barros<sup>127</sup>, são o material, o espacial e o temporal, no antecedente, descritor ou hipótese da norma, e o pessoal e o quantitativo no consequente ou prescritor da norma. Resumidamente, o aspecto material da incidência é a própria ocorrência factual, é a materialidade passível de verificação no mundo real; o aspecto espacial é a observação do local onde ocorre o fato, considerando-se que um fato sempre ocorre em algum lugar; e o aspecto temporal é a apreciação do fato no tempo, que pode inclusive ser um átimo. O aspecto pessoal decorre da competência tributária e da própria contemplação dos agentes envolvidos na efetivação do fato; e o aspecto quantitativo é a base passível de mensuração observada da materialidade do fato, motivo pelo qual Geraldo Ataliba qualifica a base impositiva como uma perspectiva mensurável do aspecto material<sup>128</sup>. O valor devido ou *quantum debetur* ainda dependerá da alíquota definida em lei, podendo ser considerado como a quantia que o ente político retira da esfera do particular para cumprir suas responsabilidades constitucionais.

#### *Interpretação tributária*

Não há como aplicar uma norma sem o uso de interpretação, especialmente quando se pretende compreender a conduta descrita no texto normativo pela concepção do seu objetivo desde a abstração da hipótese até a concretude do fato.

<sup>126</sup> LIMA, Tarciano José Faleiro de. **Exportação de serviços**: incidência do ISSQN. Porto Alegre: Editora Rígel, 2018. p. 58.

<sup>127</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 247 et seq.

<sup>128</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 108.

Sacha Calmon Navarro Coêlho deixa clara a presença da interpretação na análise de incidência:<sup>129</sup>

Volta-se a interpretação para o fato jurígeno descrito pelo legislador (o descritor do fato jurígeno) e também para a estrutura do dever, que a ocorrência do fato jurígeno desencadeia (o prescritor do dever). Por ser o Direito um corpo feito de palavras, um ser linguístico, é natural que dissintam os justicáveis e operadores jurídicos sobre as atribuições dos fatos jurígenos em abstrato em cotejo com os fatos concretos [...]. O processo de aplicação da norma geral, impessoal, obrigatória, aos casos concretos (concreção) implica interpretação.

### 4.3 Crédito tributário e competência para lançamento

O crédito tributário consiste na expressão pecuniária aferida para a exigência do valor devido pelo contribuinte como resultado da relação obrigacional tributária. A relação entre crédito tributário e obrigação principal é dada por Aliomar Baleeiro:<sup>130</sup>

Na técnica legislativa do CTN, a obrigação principal consiste no dever jurídico de pagar tributo ou pena pecuniária (art. 121). Uma e outra nascem do fato gerador que coloca o sujeito passivo na posição de devedor do Fisco. Resulta daí o crédito tributário, que se reveste da mesma natureza jurídica daquela obrigação. Vale dizer, o crédito tributário nasce da obrigação e é consequência dela. O Título III do CTN regula esse crédito tributário em sua essência e formação, em todas as suas etapas. A obrigação principal é a de pagar o tributo ou pena pecuniária, em princípio. O crédito tributário converte essa obrigação ilícita em líquida e certa, exigível na data ou prazo da lei, inclusive por execução expedita.

Dada a importância dos ingressos financeiros oriundos dos tributos para toda a coletividade, o crédito tributário goza de garantias e privilégios específicos, nos termos do art. 183 e seguintes do Código Tributário Nacional. Além disso, enquanto lei de normas gerais tributárias, o CTN estabelece as hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário. Parte da doutrina considerava essa lista *numerus clausus*, entendimento que desde a Constituição de 1988 tem-se modificado de forma a aclamar os princípios constitucionais tributários, tanto na tarefa legislativa quanto na tarefa de exação.

Misabel Abreu Machado Derzi esmera a ideia e explica que<sup>131</sup>

<sup>129</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 139.

<sup>130</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1175.

<sup>131</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1182.

No Direito Tributário, em que se fortalece ao extremo a segurança jurídica, os princípios da legalidade, da especificidade legal são de grande relevância. [...] Entretanto, a Lei nº 5172/1966 (de conformidade com a Constituição), contendo normas gerais, ao dispor sobre as causas extintivas, suspensivas ou excludentes do crédito tributário, em regra dita apenas o quadro, os princípios norteadores ou os parâmetros dentro dos quais deverá atuar o legislador ordinário da pessoa estatal, que concede a moratória (causa suspensiva), a remissão, a compensação (causas extintivas), a anistia ou a isenção (causas excludentes). Trata-se da manifestação da competência concorrente, disciplinada pelos arts. 24 e 146 da Constituição.

No sistema tributário brasileiro, optou o legislador, talvez pela segurança jurídica requerida no trato com a *res publica*, pela necessidade de um ato formal que ateste a incidência tributária, e, por consequência, a existência de uma obrigação tributária, com fim de torná-la líquida e certa. Afinal, “a relação jurídica é sempre individual, concreta, pelo fato de que provém, pelos sujeitos de direito entre os quais se forma seu conteúdo [...] estatuído, pelos termos e condições apostas”, como ensina Lourival Vilanova.<sup>132</sup>

Dessa forma, é necessária “a edição de uma norma individual e concreta, [...] mediante o ato de lançamento - que é, também ele, uma norma”.<sup>133</sup>

A competência tributária no âmbito da Administração Pública é exercida pela administração tributária, especialmente pela fiscalização, arrecadação e contencioso tributários, observada a legislação aplicável, bem como os princípios constitucionais, conforme elucida Anis Kfourir Jr.:<sup>134</sup>

Para garantir o cumprimento das obrigações tributárias pelo contribuinte, dispõe a Administração Pública do poder de fiscalizar, observados, contudo, os limites impostos pela Constituição Federal e pela legislação pátria. De acordo com o parágrafo único do art. 194 [do CTN], a fiscalização abrange não apenas os contribuintes, como muitos podem imaginar, mas estende-se, nos termos do citado parágrafo, às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Aliás, tal norma guarda coerência na medida em que a imunidade afasta tão somente a obrigação principal (pagar tributo), não sendo aplicável em relação às obrigações acessórias.

O lançamento tributário, procedimento que constitui o crédito tributário, é ato privativo da autoridade administrativa definida em lei do ente instituidor do tributo, nos termos do *caput* art. 142 do Código Tributário Nacional:

<sup>132</sup> VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 111.

<sup>133</sup> FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário: revisão e seus efeitos**. São Paulo: Noeses, 2014. p. 65.

<sup>134</sup> KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 335.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

A atividade responsável pelo lançamento tributário, vinculada e obrigatória, nos termos do Parágrafo único do mesmo art. 142 do CTN, é desempenhada pelo Auditor-Fiscal da Receita, carreira de Estado essencial ao seu funcionamento, nos termos do art. 37, XXII da Constituição. Dessarte, a autoridade com competência administrativa privativa para a constituição do crédito tributário na esfera federal, estadual ou municipal é a única com autorização constitucional para revisar o lançamento tributário em âmbito administrativo, conforme inclusive preceitua o CTN em seu art. 149. Essa previsão normativa será explorada no capítulo sobre a mediação tributária. Modernamente, é entendimento comum que cabe ao Auditor-Fiscal da Receita (por vezes a lei do ente tributante utiliza outra nomenclatura) a competência privativa para, além de lançar e revisar, arrecadar e julgar recurso em âmbito administrativo.

#### 4.4 Crédito tributário e indisponibilidade

Parte dos tributaristas, embora evite manifestar-se em posição definitiva, aduz que o crédito tributário está sujeito ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, o que deu origem à chamada indisponibilidade do crédito tributário. O “mito da indisponibilidade”, como qualifica Carlos Henrique Machado, decorre de forte aparato normativo que sustenta a “supremacia do interesse público”, reforçado ainda por regras gerais de garantias e privilégios do crédito tributário.<sup>135</sup>

Luciano Amaro cita que à autoridade não cabe dispor do crédito tributário, pois dele não é titular, mas mero administrador. Complementa, o autor, que somente a lei, obedecidos os princípios constitucionais, pode dispor do tributo, como decorrência natural do princípio da indisponibilidade do interesse público.<sup>136</sup>

Ao tratar do art. 141 do Código Tributário Nacional, Misabel Abreu Machado Derzi expõe que a administração tributária, cuja função é fiscalizar e apurar o crédito

---

<sup>135</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 170.

<sup>136</sup> AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 46-48.

tributário, está adstrita ao princípio da indisponibilidade dos bens públicos, devendo aplicar a lei sem qualquer margem de discricionariedade. Faz ressalva, entretanto, à hipótese de permissão legal e específica para dispor do crédito tributário mediante lei da pessoa estatal, observadas as normas gerais do próprio Código Tributário.<sup>137</sup>

Em primeiro plano, há que se esclarecer que não há validação constitucional ou doutrinária da categorização da suposta indisponibilidade do crédito tributário enquanto princípio, mas muito mais se aproxima de uma regra, motivo pelo qual faz-se mister a retomada do tema da distinção entre essas normas:<sup>138</sup>

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que a característica dianteira das regras é a previsão do comportamento. Com efeito, os princípios estabelecem um estado ideal de coisas a ser atingido (*state of affairs*, *Idealzustand*), em virtude do qual deve o aplicador verificar a adequação do comportamento a ser escolhido ou já escolhido para resguardar tal estado de coisas. Estado de coisas pode ser definido como uma situação qualificada por determinadas qualidades. O estado de coisas transforma-se em fim quando alguém aspira conseguir, gozar ou possuir as qualidades presentes naquela situação. [...] As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte ou nos princípios que lhes são axiologicamente sobrejacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.

Como se depreende da lição de Ávila, bem como do estudo anteriormente realizado de Dworkin, Canotilho e Alexy, não cabe a classificação da indisponibilidade do crédito tributário como princípio. Não há caracterização finalística evidente na norma de disposição ou não do referido direito, e, se a sua aplicação simplesmente ocorre ou não, do tipo tudo ou nada, muito mais assemelha-se a uma regra. Aliás, seria um tanto quanto distorcido um princípio implícito,

---

<sup>137</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1182.

<sup>138</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011. p. 71, 78 e 79.

derivado de outros princípios, que não encontre sequer um dispositivo que valide uma interpretação sistemática, ao menos.

A indisponibilidade do crédito tributário, segundo Francisco Nicolau Domingos em referência à Constituição Portuguesa, é “corolário dos princípios da igualdade e da legalidade” (o mestre português menciona a indisponibilidade como princípio, mas trata como regra). Se a indisponibilidade do crédito tributário deve obedecer a princípios, não deve ser tomada com um. Da mesma forma, não é um fim em si, mas um meio, um comportamento desejado para a consecução de princípios, como a igualdade e a legalidade.<sup>139</sup>

Enquanto comportamento desejado, a indisponibilidade do crédito tributário é uma regra, no caso, de proibição de uma conduta: a de dispor do crédito. Uma regra admite exceções, como ensina Alexy, desde que obedecidos os princípios constitucionais aplicáveis, sendo sua legitimidade mensurada no campo da validade, enquanto um princípio admite ponderação com outros princípios eventualmente conflitantes, como entende Canotilho. Se há uma regra, geral e abstrata, de indisponibilidade do crédito tributário, nada obsta a existência de outra regra, concreta e específica, de disponibilidade do crédito tributário, desde que, assim como a primeira, atenda os princípios constitucionais aos quais se vincula.

Mesmo em Portugal, onde a indisponibilidade do crédito tributário consta expressa na lei geral tributária, sua aplicação não é tomada como absoluta, inclusive por força de outras normas:<sup>140</sup>

a celebração de um acordo tributário não envolve qualquer renúncia aos elementos essenciais do imposto que se encontram normativamente regulados, mas a promoção de um diálogo proveitoso para o interesse público, na medida em que a sua finalidade consiste na aquisição de informação para a administração acerca do facto, com vista à correcta aplicação da ordem jurídica. Correndo o risco de nos repetirmos, o actual objecto fáctico a que a administração tributária tem de aplicar as normas é caracterizado por uma nota, a incerteza, resultante de um processo de globalização da Economia, da mobilidade das pessoas singulares, colectivas e de capitais, na qual assumem lugar de destaque as tecnologias de informação. Neste contexto, a administração tributária, sem a colaboração dos sujeitos passivos, muitas das vezes, não tem a possibilidade de conhecer todos os factos tributários ou o seu perímetro, circunstância que, se não impede, pelos menos dificulta em muito a sua tarefa de aplicação das leis tributárias. De outro lado, identificamos uma outra evidência no Direito Tributário dos nossos dias. Regra geral, o

---

<sup>139</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016. p. 376.

<sup>140</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016. p. 380-381.

conteúdo das normas tributárias permite defender uma pluralidade de interpretações, porventura todas elas válidas, à luz das *legis artis* da interpretação jurídica. Mas esta indeterminação normativa resulta igualmente da utilização de conceitos jurídicos indeterminados e de normas em que os órgãos da administração, incumbidos da sua aplicação, efectuem valorações. Assim, perante o intervalo de actuação atribuído pela lei, fará todo o sentido permitir que o contribuinte contribua para a determinação concreta da norma, não só enquanto reforço de legitimação da acção da administração, como também enquanto forma de diminuir a litigiosidade tributária, assegurando a cobrança efectiva da dívida tributária. [...] Em tal conformidade, a indisponibilidade do crédito tributário deve ser entendida não como obstáculo à aplicação concertada de normas tributárias, mas enquanto óbice à derrogação consensual dos elementos da obrigação tributária.

De qualquer forma considerada, a indisponibilidade do crédito tributário não é um princípio. É, no máximo, uma regra. A autoridade administrativa competente para constituir o crédito tributário não pode, em regra, dele dispor, mas deve, se a lei assim determinar.

Importante registrar que eventual disposição de crédito tributário por fato jurígeno externo configura exoneração tributária atípica, visto que assentada fora das hipóteses e consequências da norma tributária original. É decisão política do credor estatal, tal qual ocorre com as demais exonerações tributárias, apenas diferindo quanto ao momento, mas sempre autorizada por lei, conforme explica Sacha Calmon Navarro Coêlho. Não diferente seria em uma mediação sobre o crédito tributário, uma vez autorizada em lei.<sup>141</sup>

Ao tratar sobre a lei da arbitragem, Lei nº 9.307/96, que em seu art. 1º limita o uso do instrumento para dirimir litígios relativos a direitos patrimoniais disponíveis, Eros Roberto Grau chega a dizer que a medida do interesse público (e da sua indisponibilidade) é a legalidade.<sup>142</sup>

João Ricardo Catarino explica que o crédito tributário nada mais é que parcela do interesse público, porém em forma de receita financeira, devidamente alicerçada na lei, sob as balizas constitucionais. Sendo assim, a pretensão do ente estatal advém da lei e somente quando o crédito tiver natureza de direito líquido e certo (e exigível) tornar-se-á indiscutível, de acordo com as normas gerais tributárias. Uma vez que o crédito tributário não constitui direito fundamental (ou interesse público primário) não pode ser considerado interesse público absoluto ou absolutamente

---

<sup>141</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 273-274.

<sup>142</sup> GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 21, p. 147-148, mar. 2002.

indisponível. Algo diferente disso incidiria na melhor interpretação ao estilo *in dubio pro fisco*. Há, em verdade, um falso antagonismo entre o interesse particular e o interesse público, pois o interesse público nada mais é que a soma dos interesses particulares. O Princípio da Eficiência da Administração Pública, insculpido na art. 37, *caput* da Carta de 1988 determina a busca do meio mais eficiente e econômico para a satisfação do interesse público, e, por conseguinte, de suas parcelas, como o crédito tributário.<sup>143</sup>

Na mesma linha, José Casalta Nabais rejeita a indisponibilidade do crédito tributário tendo em vista que não há vedação constitucional ao legislador dispor sobre o crédito tributário quanto ao momento da arrecadação, por exemplo em relação ao prazo para pagamento e ao número de parcelas, sobre a renúncia à cobrança de determinados créditos tributários e mesmo sobre o perdão da dívida em diversas situações, logo não há que se censurar eventual disponibilidade do crédito que obedeça ao princípio da legalidade e não encontre vedação na Lei Maior.<sup>144</sup>

A superação do mito da indisponibilidade do crédito tributário é realidade, não somente através da mediação tributária, mas por diversos outros mecanismos, como autorregularização, *compliance* tributário, transação tributária, negócios jurídicos tributários etc.

Remata o argumento Carlos Henrique Machado:<sup>145</sup>

A margem de concertação no âmbito da atividade tributária reside justamente nos espaços legais autorizadores de uma aplicação não impositiva da norma jurídica, em especial quando remanescem níveis de vagueza e de incerteza insuperáveis pela atuação puramente técnica e objetivista dos agentes da administração tributária. Não é mais possível manter o direito tributário alienado da realidade contemporânea, reveladora de recintos de insegurança na aplicação da norma jurídica, nutrindo conjecturas que são indutoras de conflitualidade e que fazem emergir as virtudes da atuação volitiva partilhada.

A (in)disponibilidade do crédito tributário ainda reserva certa polêmica na doutrina, como se afigura neste trabalho, no entanto é nítida a tendência de atualização do conceito para a modernização do Direito Tributário, curiosamente de

---

<sup>143</sup> CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme De Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 171-178, abr./jun. 2016.

<sup>144</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012. p. 366-367.

<sup>145</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 176.

maneira similar ao que tem ocorrido com os conceitos de jurisdição e de acesso à justiça, igualmente já vistos neste trabalho. As relações entre Fisco e contribuinte são agora colaborativas, transparentes, simplificadas e baseadas na justiça tributária, conforme anuncia o art. 145, § 3º da Constituição Federal, acrescido recentemente, em 2023.

## 5 MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA

A atividade de exação tributária deve ser praticável e, ao mesmo tempo, limitada pelos princípios e regras tributários, de forma que os recursos financeiros necessários à manutenção das políticas públicas possam ingressar nos cofres públicos com a maior eficiência e a menor injustiça possíveis, conforme ensina Leandro Paulsen:<sup>146</sup>

A atribuição de competência tributária aos entes políticos ocorre para que possam, legitimamente, buscar recursos no patrimônio privado para fazer frente aos gastos públicos com custeio e investimentos. O exercício da tributação não é um fim em si mesmo, mas um instrumento. Só se admite a intervenção no patrimônio das pessoas porque é necessário para o financiamento das atividades que cabe ao Estado promover. É essencial, por isso, que a tributação ocorra por mecanismos que lhe permitam chegar aos seus objetivos do modo mais simples, econômico, confortável e eficiente possível. [...] Efetivamente, se, de um lado, a invocação da necessidade de praticabilidade da tributação justifica certas medidas simplificadoras e generalizantes, de outro é necessário destacar que os mecanismos de praticabilidade estão sujeitos a limites. [...] Desse modo, a invocação da praticabilidade não deve servir como uma panaceia, como um remédio que cure todos os males e que justifique quaisquer medidas adotadas em favor do Fisco. É preciso analisar se a medida adotada não viola princípios básicos de tributação, como a legalidade e a capacidade contributiva, bem como se não é irrazoável nem desproporcional.

Buscar as melhores formas de atender os princípios e regras tributários, fornecendo condições de efetividade da legislação e de adequação dos meios às necessidades e expectativas dos contribuintes é mister da atividade tributária, devendo decorrer da própria legislação tributária, como leciona Heleno Taveira Torres:<sup>147</sup>

A praticabilidade da tributação é inequívoca forma de estabelecer condições factíveis de isonomia na sujeição tributária quando empregada sem comprometer a legalidade [...], porquanto deva, ela própria, decorrer da própria legislação. Entabulada com a finalidade de garantir harmonia no sistema e conforto para o contribuinte diante dos procedimentos vários, estimulando, com isso, um desenvolvimento saudável, cordial, justo e equilibrado das relações tributárias.

A implantação de meios alternativos de resolução dos conflitos no âmbito tributário assume a árdua tarefa de enfrentar os desafios culturais que se impõem,

---

<sup>146</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 82.

<sup>147</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 44, [2003].

desde a mentalidade adversarial e de monopólio jurisdicional estatal presente em todas as áreas do Direito até o atendimento da legalidade e da igualdade e a superação de antigos dogmas, como a indisponibilidade do crédito tributário, frequentemente referida quando se trata do assunto.<sup>148</sup>

A histórica mentalidade adversarial, aplicada à relação jurídico-tributária, coloca de um lado o Fisco, que cada vez mais massifica as abordagens através da burocracia eletrônica e autoritariamente ignora as peculiaridades da situação concreta, e de outro o contribuinte, que cada vez mais busca formas, lícitas ou não, de evadir-se da incidência tributária. Tal situação é insustentável, reivindicando uma mudança de atitude de ambos, um trabalho conjunto em direção a um consentimento ao tributo ou um consenso ao tributo. Esse consenso não é hipotético, é voltado à incidência concreta, resultando em igualdade, justiça fiscal, concretização da capacidade contributiva e redução da litigiosidade.<sup>149</sup>

Urge a necessidade de colaboração no Direito Tributário. A administração tributária, nesse sentido, tem papel inescusável no estabelecimento do diálogo com o administrado. O modelo de comportamento e de valores começa no preâmbulo da Constituição, demandando uma natureza colaborativa e de diálogo em matéria tributária. A relação jurídico-tributária é orientada pela bilateralidade e pela reciprocidade, mas não é limitada ao aspecto meramente pecuniário. A obrigação acessória, apesar do modal deôntico obrigacional, pressupõe uma natureza colaborativa.<sup>150</sup>

Faz-se necessária a constituição de um vínculo que não se limite a exigir e pagar tributo, uma cooperação que reduza a litigiosidade e consiga prover segurança jurídica ao Fisco e ao contribuinte. Os meios alternativos de resolução de conflitos são, assim, as melhores ferramentas para o atingimento deste bem comum. A mediação assume diversas vantagens em relação a outros meios de resolução de conflitos, estendendo-se à seara tributária. Dentre outros benefícios, a decisão é realizada pelas partes, o resultado tende a ser um “ganha-ganha”, há informalidade

---

<sup>148</sup> PAULA, Débora Giotti de. **Desafios culturais na implantação dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 112 e 126-139.

<sup>149</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta. Efetividade do consenso ao tributo. **Revista Brasileira de Direito Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 16, n. 60, p. 45, jan./mar. 2018.

<sup>150</sup> PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 30 e 57-58.

e desnecessidade de entraves burocráticos e apresenta baixo custo, além da celeridade do procedimento.

A viabilidade da mediação tributária já é matéria de senso comum, ainda que existam desafios, culturais e estruturais, à sua implantação. O procedimento deverá fazer cotejo entre a publicidade, princípio da administração pública, e a confidencialidade, princípio da mediação de conflitos. Outro princípio a ser compatibilizado é o sigilo fiscal, previsto no art. 198 do Código Tributário Nacional. Dessa forma, a mediação tributária, além de viabilizar uma melhor relação entre Fisco e contribuinte e resolver conflitos de índole tributária através do diálogo, poderá contribuir para o aperfeiçoamento das normas tributárias, sua interpretação e aplicação, trazendo benefícios a toda a sociedade.<sup>151</sup>

Constatada a necessidade e a viabilidade da mediação tributária na ordem jurídica nacional, este capítulo tem como missão detalhá-la. Em primeiro lugar, o objetivo é explanar o que é mediação tributária. Em seguida são definidos princípios e orientações práticas ao procedimento, ou seja, parâmetros básicos à sua operacionalização. Por fim, cabe a inteligência de que não se trata, a mediação tributária, apenas de números, de definição do valor devido de imposto, mas de uma forma de acesso à efetiva justiça na tributação, de concretização do justo no trato tributário entre Fisco e contribuinte e entre esses e a comunidade.

## 5.1 Conceito de mediação tributária

Conceituar é tarefa que traz consigo a inviável separação entre objeto e observador, logo um conceito tem em sua forma o resultado da capacidade de apreensão da estrutura da realidade pelo seu formulador. Observada tal condicionante, conjugada com o fato de que praticamente não há doutrina específica acerca da mediação tributária no País, a intrincada tarefa de conceituá-la pode ter início pela coleta doutrinária acerca dos meios alternativos de resolução de conflitos tributários em geral.

A mediação distingue-se de outros meios alternativos de resolução de conflitos pela característica da voluntariedade, podendo as partes não aderirem ou mesmo desistirem a qualquer tempo. O procedimento é uma via não invasiva na

---

<sup>151</sup> NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal. São Paulo: Editora Dialética, 2023. p. 97-99.

qual um terceiro imparcial provê espaço colaborativo aos interessados, cabendo aos mediandos dirigir a solução e decidir sobre o conflito. A mediação tributária é instrumento de pacificação social, contribuindo para a construção ética do homem.<sup>152</sup>

No contexto da autocomposição, a mediação tributária, alicerçada nos princípios constitucionais tributários, pode servir como ferramenta de recuperação das empresas e de eficiência da gestão fiscal. É um meio de prevenção de conflitos em matéria tributária administrativa e judicial que permite um relacionamento contínuo entre administração tributária e contribuinte, concretizando a transparência, a legalidade e a segurança jurídica, a partir da voluntariedade e da consensualidade.<sup>153</sup>

O Direito Tributário tem suas especificidades, logo a mediação em matéria tributária é possível, mas deve atender, além dos princípios da mediação de conflitos, também os princípios constitucionais tributários, necessitando a autorização por lei, a publicidade do resultado do acordo e a compatibilização das reuniões de mediação com os vínculos legais dos participantes, de acordo com os princípios da administração pública.<sup>154</sup>

Nos Estados Unidos, a mediação tributária funciona desde a década de 1990, inicialmente com limitação relativa ao valor da dívida e atualmente operando sem condicionante de valor monetário, o que demonstra a sua eficácia. A experiência mostrou que a informalidade, a flexibilidade e a voluntariedade têm especial capacidade para gerar acordos entre administração e sujeito passivo tributário. No país norte-americano, são vários procedimentos postos à disposição conforme a natureza do litígio e a eficiência na resolução do conflito. A solicitação de mediação é facultativa, incluindo tanto matéria de fato quanto de direito e deve ser fundamentada em dados. O mediador, escolhido pelas partes, tem a obrigação de elaborar e entregar às partes um relatório da reunião de mediação. Dois são os princípios quanto à forma da mediação: sigilo e proibição de contato de uma das partes com o mediador fora da reunião de mediação. A mediação tributária, assim,

---

<sup>152</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 303-304.

<sup>153</sup> NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal**. São Paulo: Editora Dialética, 2023. p. 94-95.

<sup>154</sup> PAULA, Débora Giotti de. **Desafios culturais na implantação dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 68.

tem como características principais a informalidade, a acessibilidade, a confidencialidade e a eficiência.<sup>155</sup>

Em disputas domésticas, a mediação tributária é usada na Austrália, Bélgica, México, Países Baixos, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos. O conceito mais comum encontrado na literatura estrangeira identifica-a como um processo no qual partes em disputa contratam a assistência de um terceiro imparcial, o mediador, sem autoridade para decidir, mas que usa certos procedimentos, técnicas e habilidades para ajudá-los a resolver a disputa pelo consenso sem a necessidade de processo judicial. Embora nesses países não haja uma definição uniforme do uso da mediação, a maioria compartilha os mesmos elementos já citados. Nesses países, o mediador não tem poder de decisão e, com uma exceção, o procedimento é voluntário, e, na maior parte, informal. Ainda se mostra, a mediação tributária, tímida em escala, mesmo em países onde implantada há mais tempo, com algumas centenas de casos por ano, com a notável exceção da Bélgica, com alguns milhares de casos por ano.<sup>156</sup>

Como se observa, os autores tendem a descrever as características da mediação tributária, bem como os princípios da mediação de conflitos e da tributação, mas não a definem exatamente. Já foi referido neste trabalho o conceito de mediação de conflitos como a interferência em um conflito de uma terceira parte aceitável, tendo um poder de decisão limitado ou não autoritário, e que ajuda as partes envolvidas a chegarem voluntariamente a um acordo, mutuamente aceitável com relação as questões em disputa.<sup>157</sup>

Este trabalho não busca apenas descrever as características e os princípios da mediação tributária, mas também conceituá-la. Dessarte, observado o conceito já bem estabelecido de mediação de conflitos, é razoável adicionar-se, para a concepção da mediação tributária, os componentes específicos do Direito Tributário e ter-se-á um conceito igualmente estável. O conflito, assim, deve versar sobre matéria tributária e a solução mediada deve obedecer tanto aos princípios da mediação quanto aos tributários.

---

<sup>155</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016. p. 221-227.

<sup>156</sup> INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. **Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes**. Editors Pasquale Pastone and Jan J. P. de Goede. Amsterdam: IBFD, 2020. p. 492-494.

<sup>157</sup> MOORE. Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 28.

Em conclusão, *mediação tributária* é o meio voluntário de resolução de conflitos em matéria tributária no qual um terceiro neutro, imparcial e sem poder de decisão atua facilitando a comunicação entre Fisco e contribuinte a fim de chegarem a um consenso com o objetivo de compor um acordo que, obedecidos os princípios e regras tributários, encerre a disputa.

## 5.2 Princípios da mediação tributária

A mediação, pela natureza dos seus objetivos, não tem como prescrição mandatória a obediência a um rígido regramento operacional; pelo contrário, o formato de funcionamento pode ser definido ao longo do procedimento, conforme o desejo comum dos participantes.

Pode-se considerar que as regras aplicáveis à mediação tributária referem-se mais à instauração e à conclusão enquanto validação jurídica do que propriamente à sua estrutura e ao desenvolvimento do procedimento desde a apresentação do conflito até o consenso. Essa percepção em nada aponta a ausência da aplicação das normas jurídicas na tarefa de resolução do conflito, bem como na formulação do acordo. Os princípios assumem papel ainda maior enquanto normas conduta e de estabilização da mediação quando as regras são flexíveis e nem sempre de antemão compostas. Não se trata de ausência normativa, de tomadas de decisão em descumprimento às leis, mas da adoção de critérios operacionais não previamente estabelecidos com o fim de resolução de um conflito usualmente não alcançado pelos meios jurisdicionais tradicionalmente conhecidos.

Aliás, indispensável neste ponto do estudo o alerta para o uso crescente, na doutrina nacional, da ponderação de princípios como método de validação de um juízo previamente estipulado ou puramente discricionário, por vezes em nítida inconstitucionalidade ou ilegalidade:<sup>158</sup>

Especificamente em Alexy, o problema aparece na *questão do fundamento*, isto é, a discricionariedade fica clara no momento em que o *sub-jectum* é afirmado por Alexy como o indepassável – e não o mundo-da-vida ou o ser-no-mundo, como acontece na tradição fenomenológica. [...] Portanto, o que o autor chama de *A Institucionalização da Justiça*, dá-se através das Constituições que prevejam em seu bojo Direitos Humanos Fundamentais.

---

<sup>158</sup> STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 292-297.

Nessa medida, toda e qualquer violação a um direito humano fundamental, será, em contrapartida, uma violação ao ideal de Justiça, ensejando, em última análise a possibilidade de aplicação da *fórmula Radbruch*. [...] a solução da chamada *colisão de princípios* passa pela observação do procedimento da ponderação, *que apresenta, por tudo que já foi dito aqui, uma estrutura discricionária*. [...] a teoria da argumentação jurídica [...] compreende os princípios (apenas) como mandados de otimização, circunstância que chama à colação a subjetividade do intérprete, àquela parte da tese de que os princípios introduzem o mundo prático no direito, “fechando” a interpretação, isto é, diminuindo – ao invés de aumentar – o espaço da discricionariedade do intérprete [...] o resultado da ponderação não fornece a solução *stricto sensu* do caso concreto, mas cria uma outra norma de direito fundamental (norma atribuída) que possibilitará a realização da aplicação subsuntiva de uma regra ao caso. Portanto, há uma dupla via que liga ponderação e norma de direito fundamental atribuída: esta representa o resultado da ponderação realizada entre princípios colidentes e, ao mesmo tempo, a ponderação oferece o fundamento de validade da norma de direito fundamental atribuída. Desse modo, Alexy deixa claro que é o respeito ao procedimento da ponderação que outorgará validade à regra que irá reger o caso concreto sub iudice. [...]. Afinal, aquilo que levará à efetiva solução da demanda será uma regra, e não um princípio. Como regra, ela será do mesmo modo subsumida ao caso concreto. [...] O quadro [...] ilustra [...] a precariedade com que a ponderação é aplicada em *terrae brasilis*, circunstância que pode ser observada não somente nas decisões judiciais como na literatura que trata da matéria [...] a ponderação, no fundo, vem servindo mais para legitimar decisões pragmaticistas do que para resolver, efetivamente e qualitativamente, os problemas que a concretude apresenta ao direito. Não esqueçamos que nos defrontamos cotidianamente com as mais variadas decisões sustentadas na ponderação de princípios. Assim, por exemplo, há decisões deferindo o direito a aluno de curso de biologia a não dissecar animais (qual o direito fundamental que estaria violado?) [...], sem falar no uso arbitrário do princípio da dignidade da pessoa humana, que serve para resolver, por intermédio do sopesamento de princípios, os mais diversos conflitos, propiciando múltiplas e multifacetadas respostas no sistema.

Ressalva feita acerca da impossibilidade do uso da ponderação de princípios com o fim de justificar qualquer decisão ou o descumprimento da lei, é cristalina a responsabilidade dos mediandos na atuação de acordo com os princípios da mediação tributária.

Os mediandos e o mediador, assim, atuarão conforme a ordem jurídica, permitindo-se controlar o tempo da mediação de acordo com as características do caso concreto. Para que se atinja esses objetivos, é necessário que a legislação autorizativa da mediação jurídica não se ocupe de questões operacionais, permitindo a autonomia procedimental dos participantes. Nesse aspecto, os princípios operam como normas de conduta que se aplicam ao desenvolvimento da mediação, devendo observação pelos participantes.

Se o procedimento trata de mediação de conflito em matéria tributária, aplicar-se-ão, além dos princípios da mediação de conflitos, os princípios tributários. Em

verdade, é uma via de mão dupla, pois os princípios aplicam-se tanto para a implantação e instauração da mediação tributária quanto o procedimento deverá obedecer aos princípios. Exemplificativamente, a mediação tributária deverá ser estabelecida por lei do ente tributante para atender o Princípio da Legalidade, e, uma vez instaurada uma mediação tributária, o acordo resultante do consenso entre as partes deverá obedecer ao Princípio da Legalidade. Dentre os princípios da mediação tributária, destacam-se os princípios da mediação de conflitos, ou seja, a voluntariedade, a confidencialidade, a boa-fé, a autonomia, a informalidade e a consensualidade, e os princípios constitucionais tributários, ou seja, a legalidade, a igualdade e a segurança jurídica.

### 5.2.1 Voluntariedade

A voluntariedade é o princípio mais importante da mediação tributária. É uma peculiaridade que desobriga as partes à adesão e à permanência no procedimento, podendo renunciar à sua participação a qualquer tempo.<sup>159</sup>

Através da não obrigatoriedade, garante-se o verdadeiro interesse das partes em construir uma solução a partir do respeito ao outro: os “homens são induzidos mais ao bem voluntariamente, por meio de conselhos, do que coagidos por leis”.<sup>160</sup>

Eis um dos motivos pelos quais o encaminhamento compulsório à conciliação pelo judiciário brasileiro tem, por vezes, o efeito contrário, afastando as partes, além de gerar custos e prolongar o processo judicial. Aliás, tal efeito reverso já aconteceu na Argentina com a implantação da mediação obrigatória, criticada pela doutrina por ir de encontro à voluntariedade fundadora do meio consensual,<sup>161</sup> e que resultou em baixo índice de acordos.<sup>162</sup>

A mediação apresenta características similares à conciliação, no entanto a imposição da instauração do procedimento deve ser vedada na mediação tributária, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte. A condição voluntária da mediação refere-se a uma participação por livre escolha e a um acordo livremente construído.

---

<sup>159</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 303.

<sup>160</sup> AQUINO, Tomás de. **Suma teológica**. Vol. IV. 2. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2012. p. 573.

<sup>161</sup> WARAT, Luis Alberto. Ecologia, psicanálise e mediação. Tradução Julieta Rodrigues. In: WARAT, Luis Alberto. **Em nome do acordo: a mediação no direito**. Florianópolis: EModara, 2018. p. 27-29.

<sup>162</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 325-326.

Os participantes não devem ser obrigados a negociar, mediar ou acordar influenciados por nenhuma parte interna ou externa, por pressão de autoridade administrativa ou judicial ou de superior hierárquico.<sup>163</sup>

Não diferente pode funcionar em relação ao plano normativo que rege a mediação tributária:<sup>164</sup>

As éticas normativas deontológicas tendem à geração de regras coercitivas (imperativo categórico), enquanto a ética normativa teleológica tende a contemplar regras persuasivas de responsabilidade social (imperativo hipotético).

As conversações necessárias à mediação tributária somente terão lugar com a aceitação genuína dos mediandos. A Lei da Mediação de Portugal, Lei nº 29, de 19 de Abril de 2013, por exemplo, traz expresso em seu art. 4º o princípio da voluntariedade, desdobrado em quatro dimensões de liberdade: liberdade de escolha do método, liberdade de desistência, liberdade de conformação de acordo e liberdade de escolha do mediador.<sup>165</sup>

### 5.2.2 Confidencialidade

Um dos motivos pelos quais as pessoas mostram-se favoráveis a determinados formatos procedimentais é a confidencialidade. Na mediação tributária, os documentos e informações apresentados durante o procedimento não podem ser usados pelo Fisco ou pelo contribuinte, para quaisquer fins, salvo mediante concordância expressa entre as partes no termo de acordo.

Tratando-se de questão de Direito Público, o princípio da confidencialidade deve encontrar compatibilidade com outros princípios. A administração pública está sujeita ao controle externo do Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas, logo seus atos devem estar respaldados em documentação comprobatória do cumprimento da lei. Caso o acordo realizado na mediação tributária resulte em revisão do crédito tributário, a autoridade administrativa com prerrogativa para tal deverá ter formas de comprovar que agiu em conformidade com a legislação, logo

---

<sup>163</sup> MOORE, Christopher W. **O processo de mediação**: estratégias práticas para a resolução de conflitos. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998. p. 31.

<sup>164</sup> VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de conflitos e práticas restaurativas**. São Paulo : Método, 2008. p. 105.

<sup>165</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 71. p. 324.

as circunstâncias específicas ao Direito Público vão requerer a guarda dos documentos e informações cuja decisão em mediação tributária possam demandar comprovação por auditoria ao órgão público, dentro das competências legais. A guarda dos documentos deve ser efetivada de forma a manter a confidencialidade, além do sigilo fiscal a que estão sujeitas as informações sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Caso um dos mediandos opte por não aceitar a guarda dos documentos, mantida a confidencialidade e o sigilo, o acordo não deve ser efetivado, sob pena de o servidor representante do Fisco responder funcionalmente.

Outro princípio da administração pública a demandar harmonização com a confidencialidade da mediação tributária é a publicidade. Os atos administrativos são, em regra, públicos, logo a confidencialidade pode apresentar-se como aparente contradição no âmbito da mediação. No entanto, trata-se de compatibilização antes de contradição, ou seja, a mediação que tem a administração pública como mediando deverá atender o princípio da confidencialidade, sem prejuízo do princípio da publicidade.<sup>166</sup>

Os dados e informações utilizados na mediação tributária permanecerão sob confidencialidade, exceto se requisitados por autoridade judicial ou de controle externo. Um exemplo de atendimento da publicidade é a publicação, em diário oficial, de extrato do termo de acordo, referindo os participantes, o objeto e a base legal, sem constar valores envolvidos ou informações sujeitas a sigilo apresentadas e analisadas no procedimento.

A confidencialidade dá guarida a um ambiente de confiança entre os mediandos, garantindo a livre expressão, provendo espaço à manifestação de preocupações e interesses e tornando as partes mais propensas a compartilhar informações importantes ao desfecho consensual. A franqueza é chave para o sucesso da mediação. No procedimento de mediação tributária, o termo de acordo terá caráter de confidencialidade, podendo ou não constando cláusula expressa.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> PAULA, Débora Giotti de. **Desafios culturais na implantação dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 63.

<sup>167</sup> HOUT, Diana Van. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? **World Tax Journal - IBFD**, Amsterdam, v. 10, n. 1, p. 61, Feb. 2018.

### 5.2.3 Boa-fé

A boa-fé é uma qualidade intrínseca do ser humano. No processo judicial, a jurisprudência, inclusive, confirma essa afirmação, compreendendo que a boa-fé é presumida enquanto a má-fé deve ser comprovada nos autos. É uma qualidade humana que se caracteriza pelo modo de agir em sociedade, constituindo um conceito ético-social do homem. A parte de boa-fé age com lealdade, retidão e de maneira proba, visto que seu comportamento é apto a gerar expectativas ou condicionar comportamentos da outra parte em um litígio.<sup>168</sup>

Em qualquer ação deve-se observar os requisitos da boa-fé, a prática honesta e o que é justo e equitativo, sendo dever mútuo nas relações jurídicas há dois mil anos, conforme pode ser encontrado nos escritos do jurista romano Gaio.<sup>169</sup>

A boa-fé é a consciência de não prejudicar o outro. As partes defendem seus interesses particulares enquanto o Estado busca o bem maior da pacificação social. Na mediação jurídica, a boa-fé concretiza-se através da justa composição do litígio e da prevalência da ordem jurídica.<sup>170</sup>

A atuação dos participantes da mediação pressupõe o reconhecimento da honestidade, do altruísmo e do amor como valores essenciais do agir comunicativo, ou, em outras palavras, pressupõe a boa-fé.<sup>171</sup>

Por vezes, os mediandos vêm de histórico de negociações de má-fé, seja por artimanhas comerciais, instabilidades emocionais ou comportamentos imaturos, próprios ou de terceiros, sendo necessária uma mudança de postura ao ingressar em um procedimento consensual, pois se um dos mediandos não levar a sério a mediação, o envolvimento dos demais será em vão. A boa-fé é sentimento e convencimento de lealdade, honestidade e justiça.<sup>172</sup>

“Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé”, preceitua o Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/2015, em seu art. 5º. Esse comportamento, em verdade, aplica-se ao Direito, inclusive fora do

---

<sup>168</sup> RIBEIRO, Darci Guimarães. **O novo processo civil brasileiro**: presente e futuro. 2. ed. Londrina: Thoth, 2022. p. 61-62.

<sup>169</sup> GAIUS. **Institutiones**. Translation by Edward Poste. 4th ed. Oxford: Clarendon Press, 1904. p. 490.

<sup>170</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 1. A-L**. São Carlos: Pedro & João Editores, 2024a. p. 93.

<sup>171</sup> VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de conflitos e práticas restaurativas**. São Paulo : Método, 2008. p. 69.

<sup>172</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 231.

processo judicial, como nos meios alternativos de resolução de conflitos e, particularmente, na mediação tributária.

Se a norma importa em um padrão de conduta a ser observado por Fisco e contribuinte, transforma-se em diretriz de comportamento pautada na moral e nos bons costumes a ambos demandada.<sup>173</sup>

O procedimento de mediação tributária demanda comportamento de retidão e cooperação, devendo os participantes, desde a solicitação de mediação, agirem na busca do justo e equitativo a partir da premissa que a outra parte atua em boa-fé.

#### 5.2.4 Autonomia

Autonomia, do grego *αὐτονομία*, junção de *αὐτο* (de si mesmo) e *νόμος* (lei), significa aquele que se rege pelas próprias leis ou, simplificada, lei própria. Modernamente, a “dignidade humana inclui o poder de autodeterminação, razão pela qual deve o indivíduo conduzir-se com a maior autonomia possível na definição de seu próprio destino”.<sup>174</sup>

A mediação traduz a condução autônoma do próprio sujeito infligido por um conflito em direção a uma solução, de forma que mediação e autonomia são indecomponíveis. A autodeterminação, ou autonomia da vontade, implica, no âmbito da mediação, que o mediando decida a forma ou parte da forma do procedimento e, principalmente, o mérito através de uma resolução consensual do conflito, atuando como protagonista da sua própria vida e aumentando o senso de percepção da justiça. Como se observa, a autonomia está diretamente conectada a outros princípios e valores, como a voluntariedade, a dignidade e a liberdade.

Na realidade, a efetiva autonomia ainda é uma utopia, mesmo na administração pública, regida pelos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, conforme art. 37, *caput* da Constituição. A ausência de autonomia vai de encontro aos princípios da mediação, podendo macular seus nobres objetivos. Os mediados e o mediador devem ter espaço de expressão sem limitações, possibilitando a fluência do diálogo e das decisões. Essas limitações, indevidas, podem advir da legislação que rege a mediação, de

---

<sup>173</sup> PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 112.

<sup>174</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 114.

superiores hierárquicos, de interesses políticos, de interesses por autopromoção etc. A ingerência na mediação tributária pode inclusive ferir a legalidade e sujeitar seus responsáveis a sanções administrativas e penais, dependendo do grau de interferência no procedimento.

Observado o contexto, a autonomia não se resume à decisão dos mediandos na mediação tributária, mas se qualifica como princípio aplicável a todas as etapas do procedimento, como a aceitação da proposta de mediação, a escolha do mediador e do ambiente físico ou virtual, a forma de desenvolvimento dos trabalhos, a decisão de mérito, os termos do acordo, o tempo e a conclusão do procedimento, dentre outras manifestações de autonomia dos mediandos e demais envolvidos. Somente com efetiva autonomia uma mediação tributária será eticamente e juridicamente válida.

A autonomia cumpre objetivos maiores da sociedade, como a cidadania, a democracia e os direitos humanos, ao produzir diferenças e conflitos que precisam ser resolvidos no contato com o outro, humanizado, restaurador e revitalizador.

#### 5.2.5 Informalidade

A informalidade é também um dos usuais motivos da opção pela mediação. Um procedimento livre de predeterminações burocráticas trará simplicidade e celeridade. A informalidade é a desburocratização na solução de conflitos e está diretamente atrelada à oralidade do procedimento, pois as pessoas, verbalmente, através do debate pacífico, têm a oportunidade de encontrar a solução que lhes seja mais adequada.<sup>175</sup>

Desse modo, pode-se dizer que a informalidade do procedimento democratiza o acesso à justiça, criando espaços de interlocução dos sujeitos diretamente envolvidos em um conflito jurídico.<sup>176</sup>

A mediação apresenta exigências processuais mínimas, oportunizando a flexibilidade de comunicação entre as partes e fazendo surgir no diálogo as preocupações e prioridades quanto à disputa. Como consequência, podem ser

---

<sup>175</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **O conflito e o terceiro**: mediador, árbitro, juiz, negociador e conciliador. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. p. 76.

<sup>176</sup> BESSA, James Miller. **A resolução alternativa de conflitos verticais**: a mediação na administração pública. 2021. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2021. p. 70. Disponível em: <https://repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/10904>. Acesso em: 26 ago. 2024.

analisadas soluções alternativas potenciais, mantidas relações futuras entre as partes, e, possivelmente, construídas novas formas criativas de ganhos mútuos e respeito às decisões consensuais. Não busca, a mediação, a criação de novos ritos em desconformidade com a norma pública, mas a flexibilização dos atos através de soluções alternativas lícitas e que não firam a moral e os bons costumes.<sup>177</sup>

A simplificação originada da informalidade permite decisões mais baseadas na justiça que na letra fria da lei. Por exemplo, em tribunais de pequenas causas da Austrália exige-se que as decisões sejam justas e equânimes. A dispensa de formalidades técnicas, no entanto, não dispensa o cumprimento da lei. Em verdade, seria inviável que os meios alternativos de resolução de conflitos de outra forma operassem, pois somente através das normas legais são possíveis planejamento financeiro, expectativa de comportamentos e segurança jurídica.<sup>178</sup>

O mediador atua estimulando o diálogo através da informalidade, por exemplo, observando a linguagem utilizada pelos mediandos. Dessa forma, o uso de documentos escritos não é necessário, resguardada, na mediação tributária, a necessidade de apresentação de documentos que respaldem a revisão do crédito tributário, conforme anteriormente observado. A acessibilidade da parte à discussão de tema sob conflito de interpretação é uma das maiores vantagens da mediação. Muitas vezes a característica da informalidade possibilita melhor compreensão dos assuntos tratados, esclarecendo pontualmente as dúvidas e possibilitando o acordo.

Por não ter regras fixas, a mediação pode ser conduzida de diferentes formas, constituindo um projeto de interação e de comunicação, muitas vezes de acordo com as situações pessoais dos mediandos e as condições de sua relação no momento. A informalidade favorece a comunicação entre as pessoas em conflito e entre elas e o mediador, conduzindo, através da descontração e da tranquilidade, o procedimento a uma composição favorável a ambas as partes.<sup>179</sup>

---

<sup>177</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 1. A–L.** São Carlos: Pedro & João Editores, 2024a. p. 202-203.

<sup>178</sup> CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à justiça.** Tradução Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988 p. 111-112.

<sup>179</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis.** 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 220-221.

### 5.2.6 Consensualidade

O consenso é o fim da mediação. Através da consensualidade, busca-se solução efetiva ao conflito, contribuindo com a pacificação social e a estabilização das relações.<sup>180</sup>

Cada vez mais a consensualidade permeia o imaginário da população, inclusive dos servidores públicos, enquanto concretização dos direitos fundamentais e formação de uma estrutura administrativa pluralista.<sup>181</sup>

A mediação, por atuar na pacificação social, reclama dos órgãos públicos a sua implantação para fortalecimento do atendimento aos cidadãos, o que tem acontecido em diversas áreas da administração pública. Esse clamor é ainda maior na atividade de tributação em nosso País.

A mediação tributária já é utilizada em diversos países europeus e nos Estados Unidos, o que demonstra uma tendência global à substituição da imperatividade pela consensualidade na tributação, tanto na forma quanto no conteúdo. Por exemplo, se a legislação não dispuser de outra forma, podem estar sujeitas à decisão consensual na mediação tributária questões sobre obrigação principal, obrigações acessórias, deveres instrumentais, desoneração e benefícios fiscais, consulta tributária etc.

Ricardo Almeida firma o que denomina princípio do consenso ao tributo: “sempre que possível, os tributos deverão ser lançados e cobrados mediante consenso entre a Fazenda Pública e o contribuinte”. O “sempre que possível” deve excluir determinadas situações e condutas, por exemplo, para que não seja beneficiado aquele que comete crime contra a ordem tributária. A consensualidade, além de respeitar a legalidade e a igualdade, confere legitimidade à tributação, além de aprimorar os mecanismos de gestão fiscal.<sup>182</sup>

---

<sup>180</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SCHWANTES, Helena. **A mediação de conflitos enquanto política pública autocompositiva no Código de Processo Civil brasileiro**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020. p. 19.

<sup>181</sup> BESSA, James Miller. **A resolução alternativa de conflitos verticais: a mediação na administração pública**. 2021. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2021. p. 77. Disponível em: <https://repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/10904>. Acesso em: 26 ago. 2024.

<sup>182</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta. Efetividade do consenso ao tributo. **Revista Brasileira de Direito Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 16, n. 60, p. 47, jan./mar. 2018.

A Reforma Tributária do consumo de 2023 trouxe novo ânimo à consensualidade no Sistema Tributário Nacional:<sup>183</sup>

Temos um novo Sistema Tributário Nacional com novos vetores, dentre os quais destacamos desde logo o princípio da cooperação. É a ideia de que a relação entre fisco e contribuinte não pode ser de um completo antagonismo visto outrora. Bem ao contrário, a consensualidade deve ser constantemente fomentada pelos sujeitos ativo e passivo das relações jurídicas tributárias. Esse novo princípio, com expresse assento constitucional, deve orientar a regulamentação e a aplicação da nova tributação sobre o consumo no Brasil. [...] Todos os atores estão fomentando a consensualidade, a solução administrativa dos conflitos tributários e a conformidade fiscal dos contribuintes, com grande destaque para a transação tributária. O novel princípio da cooperação inaugurado pela Emenda Constitucional n. 132, de 20 de dezembro de 2023, precisa de fato iluminar o legislador federal complementar e todos os operadores do novo direito material tributário.

A administração tributária, em seu sentido estrito, passa então a adotar um modelo de consensualidade que opera através de técnica de gestão administrativa formada pelo acordo de vontades, de livre manifestação, em que são partes o Fisco e o contribuinte. Esses firmam acordos com vistas ao estabelecimento de limites ao exercício do poder imperativo estatal, existindo ou não processo administrativo tributário gerador do conflito, inclusive podendo criando obrigações alternativas, dentro de ambiente legal e estruturalmente próprio a tais fins.<sup>184</sup>

### 5.2.7 Legalidade

A legalidade assume variantes de aplicação no Direito Tributário através dos princípios constitucionais, devendo a mediação tributária atendê-los em todos os aspectos e em quaisquer etapas do procedimento. A implantação da mediação tributária deve dar-se por lei, bem como o procedimento previsto deve respeitar as normas gerais de Direito Tributário. Superadas tais barreiras, cabe ainda aos

---

<sup>183</sup> PIRES, Danilo Barth. Os ditames de consensualidade na reforma tributária – A necessária transação tributária do novo imposto sobre bens e serviços - IBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (org.). **Nossa reforma tributária**: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 463.

<sup>184</sup> MORAIS, Valério Pimenta de. O atual modelo de consensualidade incidente no processo administrativo tributário paulista: a sua inflexão perante a normatividade do PLP n. 108/2024. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (org.). **Nossa reforma tributária**: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 353.

participantes observar a legalidade no desenvolvimento da mediação e na formulação do acordo.

A aplicação da norma demanda certeza sobre os elementos de fato e de direito, o que nem sempre é viável devido às circunstâncias do caso concreto, logo um procedimento tributário desenvolvido em conjunto por Fisco e contribuinte, voltado ao consenso, tem maiores chances de atender a legalidade na análise de incidência tributária. Um acordo dará a qualidade de univocidade à interpretação das normas e dos elementos fáticos que moldam a exação. Por exemplo, se há uma regra de indisponibilidade do crédito tributário, igualmente pode haver uma exceção para disponibilidade do crédito na qual o legislador define os requisitos e o alcance, tal qual o faz na lei de instituição do tributo.

Uma vez que a administração tributária tenha dificuldade em apreender os contornos exatos do fato gerador, ter-se-á um quadro de indeterminação, podendo o acordo resolvê-la, promovendo a legalidade e a legitimidade da interpretação tributária adotada. Em dias atuais, é demanda permanente da sociedade que o legislador crie espaços de diálogo entre Fisco e contribuinte para uma efetividade da tributação e certeza da aplicação da norma em casos específicos. Alguns países, como a Itália, no *Accertamento con adesione*, e a Espanha, com as *Actas con acuerdo*, fizeram a previsão legal de instrumentos de redução da litigiosidade tributária em suas normas gerais tributárias, provendo maior legitimidade à atividade tributária.<sup>185</sup>

Implantada a mediação tributária, seu adequado funcionamento requererá também regulamentação para estabelecer seu formato operacional, competências, estruturas e fluxos de procedimento.<sup>186</sup>

Regulamentada a mediação tributária, o procedimento pode (e deve) ser flexível, mas obviamente deverá atender as prescrições legais e regulamentares. Exemplificativamente, caso verificada a ausência de competência ou a apresentação de matéria estranha, nos termos da lei ou do regulamento, deve a autoridade responsável indeferir a solicitação de mediação tributária.

Instaurada a mediação tributária, o acordo será validado pela lei de implantação, enquanto a eventual revisão, sob consenso, do crédito tributário terá

---

<sup>185</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016. p. 381-383.

<sup>186</sup> NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal. São Paulo: Editora Dialética, 2023. p. 113.

base no Código Tributário Nacional, art. 149, observados a competência privativa do art. 142 e a decadência tributária do art. 173, ambos também do CTN. Veja-se que o CTN, em seu art. 172, IV, permite à autoridade administrativa, se previsto em lei, até a concessão de remissão total ou parcial do crédito tributário atendendo a considerações de equidade, de acordo com as características pessoais ou materiais do caso. Nada obsta também que a lei da mediação permita a concessão de anistia, como por exemplo redução de multa de ofício, nos termos do art. 181, II do CTN. O que não podem os mediandos é acordar em sentido diferente ao disposto em lei, por exemplo dispor sobre hipótese de incidência não prevista em lei. Com base na legalidade estrita, somente lei pode criar tributo, logo a criação *ex novum* de tributo somente pode decorrer de previsão legislativa.

E assim deve ser observado no acordo de mediação tributária para o acerto entre as partes. Veja-se um exemplo para o ISSQN, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. A Lei Complementar nº 116/2003, lei de normas gerais do imposto, em seu art. 3º, define-o como devido no local do estabelecimento prestador. Os mediandos podem discutir e acordar sobre a efetiva existência de estabelecimento prestador em determinado local, observados os parâmetros legais, mas não podem definir que o imposto será devido por outro critério, diferente do previsto em lei, como no local onde residem os colaboradores do prestador de serviço ou no local do endereço de correspondência do prestador de serviço.

Sempre presente no imaginário do operador do Direito Tributário, a chamada indisponibilidade do patrimônio público (tributo) é um dos maiores entraves à evolução dos meios alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária. Conforme já examinado, a indisponibilidade do crédito tributário é uma regra, logo admite exceções, se previstas em lei. Quando a lei confere ao Fisco, ou seja, à autoridade administrativa prevista no art. 142 do CTN, a faculdade para atuar em mediação tributária, dá àquele a permissão para revisar o crédito tributário em conjunto com o contribuinte, sempre observada a legalidade.

Além disso, a doutrina trabalha a distinção entre competência tributária e competência para constituir o crédito tributário. Visto que a Constituição previamente define as competências tributárias, ou seja, as pessoas que podem instituir tributo, a indisponibilidade absoluta tem como destinatária a competência tributária e não o crédito tributário, que pode ser disponível para a administração tributária, limitada pelos parâmetros definidos em lei, que por sua vez atenderá o interesse coletivo e

os demais princípios aplicáveis, resultando em praticabilidade, economicidade, celeridade e eficiência da tributação.<sup>187</sup>

Os métodos adequados de resolução de conflitos em matéria tributária, incluindo a mediação tributária, viabilizam a participação cidadã na pacificação social, reforçando a legalidade, e não o contrário. Em suma, implicam na identificação dos elementos normativos da exação tributária com maior ou menor dose de discricionariedade, indeterminação, ambiguidade ou vagueza, legitimando uma atuação concertada na aplicação da lei de incidência.<sup>188</sup>

### 5.2.8 Igualdade

A igualdade ou isonomia pode ser concebida sob diversas teorias jurídicas e filosóficas, representando o núcleo conceptual de justiça, uma condição de sua realização. Pitágoras (570-495 a.C.) já concebia a igualdade (numérica) como uma representação da justiça, ou seja, a justiça, segundo o filósofo, depende do respeito à condição do indivíduo livre e racional, exercida através da igualdade, da liberdade e do combate à tirania.<sup>189</sup>

É na prática da vida em sociedade que percebemos o quanto significa uma (in)justiça, logo na prática da mediação tributária o resultado justo constituirá o argumento do bom acordo, concretizando a igualdade tributária. A concepção de justiça teve aperfeiçoamento em Aristóteles e autores posteriores, o que será detalhado ao fim deste capítulo, dada a sua relevância à mediação tributária.

A norma, entretanto, enquanto não aplicada, é mero conjunto de palavras (o antigo “papal”). Qualquer que seja a escola filosófica adotada, da potência ao ato ou do “dever-ser” ao “ser”, a interpretação da norma, aplicada ao caso concreto, é que dará efetividade a qualquer disposição. Por isso a doutrina diz que a subsunção (do fato à norma) somente ocorrerá através da ação de um ser humano.<sup>190</sup>

---

<sup>187</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 56, [2003].

<sup>188</sup> MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021. p. 153.

<sup>189</sup> BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 93.

<sup>190</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009a. p. 11.

Considerando que o lançamento tributário é ato administrativo vinculado, importando na criação de norma individual e concreta pela autoridade administrativa, a aplicação do Direito deve abster-se dos desejos do aplicador, motivo pelo qual a justiça tributária invocada pela mediação tributária tem limitação na própria lei, através da hipótese de incidência tributária, devendo também atender aos demais preceitos legais e principiológicos.<sup>191</sup>

Um ponto relevante e de difícil efetivação nos juízos equitativos é a necessária existência de pares de comparação, ou seja, a igualdade depende da análise comparativa de casos similares. O juízo de igualdade não se limita à hipótese de incidência, afinal, se assim fosse, reduziria a igualdade à legalidade.<sup>192</sup>

A própria lei estabelece desigualdades quando, por exemplo, dá tratamento diferente ao estrangeiro (comparação entre nacional e estrangeiro) e isso é socialmente aceito, o que, segundo Hans Kelsen, denota que o princípio da igualdade raramente relaciona-se com a igualdade.<sup>193</sup>

Sendo o Direito Tributário um Direito através do qual o Estado intervém na esfera patrimonial do particular, a interpretação jurídica deve ser contida por normas gerais. Cada vez que o aplicador escapa aos limites de uma zona segura do texto normativo configura uma aplicação jurídica *praeter legem*, o que seria somente admitido como vetor exegético de uma justificada vinculação a princípio constitucional, como a igualdade. É importante também a consciência da realidade, pois a fiscalização, o lançamento e a arrecadação tributários funcionarão, por óbvias limitações, de forma diferente para cada contribuinte ou grupos de contribuintes. Nesses casos, desigualdades acentuadas não são admissíveis, mas disparidades específicas são justificáveis pela razoabilidade e pela proporcionalidade.<sup>194</sup>

A igualdade absoluta dificilmente existirá e a desigualdade não deverá ser resultado da aplicação da norma quando alguma solução, legal, encontrar viabilidade técnica. Em outras palavras, a desigualdade proveniente de incapacidade técnica do ente instituidor do tributo é outro parâmetro a ser avaliado na mediação

---

<sup>191</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 43, [2003].

<sup>192</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 215.

<sup>193</sup> KELSEN, Hans. **O que é justiça?** : a justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 16.

<sup>194</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 218 e 230.

tributária. Em face de tributação de grande volume de contribuintes, algumas exações podem enfrentar limitações de sistemas de informática ou mesmo de recursos humanos. A igualdade deve também se verificar no resultado fático da tributação, ou seja, terá satisfação quando a norma tributária atingir igual resultado fático a todos os contribuintes em situação similar.<sup>195</sup>

E não há que se falar em quebra de isonomia na mediação tributária ou em renúncia de receita, até porque é pressuposta a existência de direitos duvidosos. Igualmente não há benefício preferencial a um ou outro contribuinte, devendo o Estado agir de maneira idêntica para os contribuintes que demandarem tratamento igualitário. Se diferente fosse o entendimento, processos como reclamação de lançamento ou restituição de tributo seriam vedados por ferir a igualdade. Exemplificativamente, pode-se imaginar dois contribuintes que pagaram imposto a maior em iguais montantes e situações cadastrais. Um ingressou com solicitação de restituição e o outro não. Ora, o Fisco atuará de uma forma para aquele que solicitou a restituição, podendo devolver o valor, e de outra (inércia) para aquele que não solicitou. Nem por isso há inconstitucionalidade no procedimento, pois as situações são diferentes: numa houve solicitação de restituição e na outra não. Da mesma forma ocorre com a mediação tributária.<sup>196</sup>

O procedimento de mediação tributária pode resultar em acordo que preveja o uso de ferramenta específica para o atingimento do objetivo, por exemplo o cumprimento de obrigação acessória ou de regime especial, desde que não haja vedação na legislação aplicável. Sendo a mediação tributária sujeita à confidencialidade, exceto, por fiscalização e controle externos, a aplicação jurídica isonômica deve ser cláusula pétrea da atuação do Fisco nos procedimentos consensuais, cabendo, por exemplo, a realização de treinamentos e reuniões de disseminação do tema entre os mediandos representantes da Fazenda Pública.

---

<sup>195</sup> KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. Tradução Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 49.

<sup>196</sup> CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme De Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 178-179, abr./jun. 2016.

### 5.2.9 Segurança jurídica

“Confiança é o fundamento do relacionamento humano, assim também do Direito”.<sup>197</sup> “Segurança”, por sua vez, significa estar ou sentir-se protegido contra ameaças, uma espécie de estado de liberdade do medo e da ansiedade. Pode-se dizer que no Direito a segurança transita entre a confiança e a garantia.

A segurança é valor supremo do Estado Democrático conforme anuncia o preâmbulo da Constituição da República, sendo o Estado de Direito, por si, uma referência de segurança. Essa segurança é jurídica, identificada por seus conteúdos: certeza do direito, intangibilidade das posições jurídicas, estabilidade das situações jurídicas, confiança no tráfego jurídico e devido processo legal.<sup>198</sup>

Enquanto a certeza do direito mostra-se essencial à produção da norma com sentido deôntico, a segurança jurídica traduz-se na aplicação racional e objetiva daquela com vista à disseminação da previsibilidade dos efeitos jurídicos de uma regulação de conduta específica na sociedade, sendo indissociável da justiça.<sup>199</sup>

A segurança jurídica pode ser compreendida como uma norma-princípio, um estado de coisas a ser alcançado mediante o uso de mecanismos adequados aos efeitos desejados. É um juízo prescritivo daquilo que deve ser buscado de acordo com o ordenamento jurídico, denotando, em seu aspecto material, um estado de cognoscibilidade, de confiabilidade e de calculabilidade, e em seu aspecto objetivo, a segurança do ordenamento jurídico, de uma norma, tanto geral quanto individual, e de um comportamento. Ainda se constitui em obrigação dos três Poderes, Legislativo, Executivo e Judiciário, voltada a proteger o cidadão, e, no caso do Direito Tributário, o contribuinte.<sup>200</sup>

Os textos jurídico-normativos diversas vezes trazem consigo componentes de insegurança jurídica pela ânsia do legislador em atender todas as situações possíveis, por não abranger situações sequer imaginadas à época da elaboração legislativa, por desconhecimento de normas complementares e outros motivos, gerando o uso de termos demasiadamente abertos, genéricos ou abstratos, o que

---

<sup>197</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 117.

<sup>198</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 75-76.

<sup>199</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 166.

<sup>200</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 127 e 267-276.

acaba por delegar sobremaneira a tarefa de interpretação ao aplicador da lei. Por óbvio, tais excessos abstrativos depõem contra a segurança jurídica.

Mesmo em desconhecimento da lei, a maioria dos cidadãos comporta-se em obediência à mesma. No entanto, essa linha de comportamento, no tempo, pode ser tênue. A segurança jurídica requer uma consistência jurídica na construção da norma que crie uma consciência jurídica enraizada, desenvolvida, habitual, influenciadora. A convicção jurídica precisa de um terreno firme e consistente para que não se desvançam os limites entre o legal e o ilegal.<sup>201</sup>

No Direito Tributário, as normas devem adequar-se às relações econômicas, diversas e múltiplas, considerado que o tributo, notadamente o imposto, visa onerar signos presuntivos de riqueza, sendo, em resumo, um Direito da complexidade. Sendo assim, é inegável que o acordo gerado em uma mediação tributária tem o condão de eliminar ou reduzir a incerteza dos conceitos jurídicos indeterminados decorrentes da (má) técnica legislativa e da complexa realidade dos fatos tributários, contribuindo para a concretização da segurança jurídico-tributária.<sup>202</sup>

Cabe ainda o alerta de que, em certos casos, a segurança jurídica será afetada pela igualdade, ou seja, a isonomia contrapõe-se à previsibilidade e à estabilidade das relações jurídicas, o que se manifesta ainda mais complexo com a aplicação (conjunta) da legalidade.<sup>203</sup>

A mediação tributária terá, assim, a complexa tarefa de, através de procedimento flexível, garantir a segurança jurídica do próprio procedimento e do conteúdo acordado, assegurando ao contribuinte e à sociedade a adequada aplicação das normas tributárias, sendo missão de todos os participantes do procedimento atuarem ativamente para a segurança interpretativa das normas a que estão sujeitas as relações jurídico-tributárias.

### 5.3 Práticas da mediação tributária

Esta seção tem o objetivo de apresentar questões práticas da mediação tributária, sem a intenção de esgotar o tema ou definir padrões rígidos de

---

<sup>201</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012. p. 112.

<sup>202</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016. p. 392-393.

<sup>203</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 273.

funcionamento. Em verdade, a operacionalização da mediação tributária dependerá da legislação de regência do procedimento, logo tratar-se-á da exibição de práticas básicas de qualquer mediação jurídica, aplicadas às circunstâncias da tributação. A apresentação de alguns aportes relativos a este meio autocompositivo de resolução de conflitos é possível com base na prática da mediação e da tributação, bem como a partir do estudo já desenvolvido neste trabalho.

Boa parte das práticas da mediação tributária decorrerá dos estágios e dos princípios da mediação, já trabalhados, e dos princípios da tributação, conjugados com o conhecimento das estruturas das administrações tributárias do País. As práticas tratadas na mediação tributária referem-se a tarefas e atividades a serem desenvolvidas desde a solicitação de mediação até a conclusão do procedimento, como o campo de aplicação, a instauração da mediação, a definição dos participantes, as melhores ações de comunicação, a simplificação do procedimento, a celeridade, o engajamento, as reuniões de mediação e o termo de acordo.

### 5.3.1 Aplicação da mediação tributária

O campo de aplicação da mediação tributária é bastante amplo, podendo abarcar desde consultas tributárias até discussões sobre lançamento tributário e cobrança do crédito tributário. A legislação que rege o procedimento pode definir este campo, fazendo limitações quanto a questões de fato ou de direito, à matéria, ao momento, ao valor do crédito tributário, à situação de cobrança etc. No entanto, a ideia de consensualidade tributária, cada vez mais presente na sociedade, sugere que a legislação não crie restrições à aplicação da mediação tributária, possibilitando a livre conversa entre Fisco e contribuinte. Cabe ressaltar que ambas as partes já estão limitadas pelos princípios constitucionais e normas gerais tributárias, conforme visto.

Apenas para explicitar a liberdade desejada para o bom desenvolvimento da mediação tributária, quanto ao momento, o procedimento pode ser realizado em relação a uma consulta tributária ou consulta fiscal, a um lançamento tributário e a um julgamento de primeira ou de segunda instância administrativa.<sup>204</sup>

---

<sup>204</sup> SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta. Efetividade do consenso ao tributo. **Revista Brasileira de Direito Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 16, n. 60, p. 48-55, jan./mar. 2018.

Em relação à matéria, há diversas questões de incidência tributária e de não incidência passíveis de discussão. Por exemplo, pleitos sobre conceitos indeterminados e aplicação de presunções são temas recorrentes no Direito Tributário que, dentre outras, merecem atenção personalizada.<sup>205</sup>

Em suma, não há óbice para o uso da mediação tributária, seja em fase administrativa ou judicial do conflito, pois não existirá, até o momento, direito consolidado. Assim, as chamadas zonas cinzentas, margens de discussão ou nuances do fato tributável são campo para a mediação tributária. São temas comuns de debate a apuração dos elementos da hipótese de incidência (material, espacial, temporal etc.), o procedimento administrativo, os regimes tributários, a responsabilidade tributária, dentre outros, abrindo caminho à consensualidade.<sup>206</sup>

### 5.3.2 Estrutura para a prática da mediação tributária

A lei de implantação da mediação tributária ou a sua regulamentação deve prever a forma pela qual se dará a criação das estruturas físicas e virtuais para o desenvolvimento das atividades.

As estruturas podem ser providas por órgão público, mormente aquele responsável pelas atividades fazendárias, ou pode ser privada, como no caso dos Centros de Arbitragem de Portugal, que desde 2011 já resolveram mais de 5.000 litígios tributários, contribuindo para uma redução de 20% no ingresso de processos judiciais, mesmo com âmbito de atuação restrito.<sup>207</sup>

Considerando que a população de Portugal é inferior a 5% da população brasileira, é possível imaginar o potencial da implantação de qualquer meio consensual de resolução de conflitos no Brasil, como o desenvolvido neste trabalho.

Tal qual o Estado tem a obrigação de prover acesso à justiça, seja pela jurisdição estatal ou pela validação de outros meios, a administração pública tem a

---

<sup>205</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 51-55, [2003].

<sup>206</sup> CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme De Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 182, abr./jun. 2016.

<sup>207</sup> PEREIRA, Tânia Carvalhais. Arbitragem tributária em Portugal: subsídios para criação da arbitragem tributária no Brasil. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (org.). **Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal**: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de resolução de disputa em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV DIREITO SP. São Paulo: Blucher, 2022. p. 188.

obrigação de incentivar a implantação de meios alternativos de resolução de conflitos para o efetivo cumprimento da sua missão institucional. Não podem aqueles cujo sentido de existir é servir ao público meramente administrar quando o objeto administrado apresenta iniquidades e vícios já incorporados a estruturas obsoletas.

É função da administração pública e do servidor público promover a participação do cidadão na resolução de conflitos que o atingem diretamente, obstando o afastamento da representação popular das decisões comunitárias.<sup>208</sup>

A própria hipertrofia do Estado e o surgimento de novos estamentos sociais estatais, como a burocracia e a tecnocracia, a primeira, marca do aparecimento do próprio Estado concentrador e, a segunda, do Estado interventivo e planejador, estão distanciando os indivíduos e os grupos sociais [...] das decisões que lhes dizem respeito.

A participação de órgãos públicos dá legitimidade ao sistema adotado, como já verificado em outras iniciativas no Brasil e no mundo. A criação de câmaras de mediação na estrutura da administração pública pode ser o primeiro passo para o crescimento da cultura da mediação e da participação no País.<sup>209</sup>

No âmbito tributário, as câmaras podem ser instituídas na estrutura dos órgãos fazendários, devendo, para isso, a legislação de regência prever a disponibilização de estrutura física, ainda que reduzida, para o desenvolvimento das atividades ou de parte das atividades, a disponibilização ou contratação de meios de comunicação virtual para funcionamento das reuniões, se for o caso, bem como a alocação de pessoal para o gerenciamento e a condução das tarefas de comunicação e formalização necessárias, preferencialmente com dedicação exclusiva às tarefas de apoio à mediação tributária.

Em suma, a simples letra da lei não faz surgir uma estrutura, sendo necessário o efetivo compromisso dos gestores responsáveis por prover os meios necessários ao desenvolvimento da mediação e, com organização e investimento, estimular tanto servidores públicos quanto particulares a participarem das atividades.

---

<sup>208</sup> MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da participação política**: legislativa, administrativa e judicial: fundamentos e técnicas constitucionais de democracia. Rio de Janeiro: Renovar, 1992. p. 19.

<sup>209</sup> FALECK, Diego. **Manual de design de sistemas de disputas**: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 138.

### 5.3.3 Da solicitação à instauração da mediação tributária

A fim de que atenda o princípio da voluntariedade, a mediação tributária deve ser solicitada, o que pode ser realizado tanto pelo contribuinte quanto pelo Fisco, observada a legislação de regência. O princípio da informalidade dispensa entraves burocráticos para a solicitação, no entanto o pedido deve fazer expressa referência ao conflito em questão. A mediação de conflito tem por objeto um conflito, logo este precisa estar claro. Por exemplo, não caberá uma solicitação cujo motivo declarado seja “discordância na cobrança do imposto”, devendo ser manifestado o ponto ou os pontos de discordância em relação à exigência tributária. Um exemplo de solicitação adequada neste contexto seria “discordância quanto à inclusão na base de cálculo do tributo de valores que ingressaram na contabilidade do contribuinte, mas não constituem receita”. Observe-se que, referido também o tributo em questão, está plenamente demonstrado o conflito, o que possibilita à outra parte a adequada análise da solicitação a fim de que possa emitir uma resposta precisa, desde já, aplicando-se a celeridade no procedimento, mesmo antes de formalmente iniciado, reduzindo custos para ambas as partes.

Igualmente mostra-se relevante a apresentação de documentação comprobatória dos pontos conflituosos. Embora a juntada de documentos possa ser considerada não mandatória na etapa de solicitação da mediação tributária, o ato manifestará desde já a boa-fé do solicitante, facilitando a tarefa de análise da outra parte, especialmente quando o conflito abranger grande volume de dados ou complexidade interpretativa. Essa atitude induz a outra parte a também agir com boa-fé e receptividade à ideia de instauração do procedimento.

Para o atendimento da legalidade, é aconselhável a inclusão de uma etapa de análise de admissibilidade. Esta fase analisará o atendimento dos requisitos legais para a instauração da mediação tributária, como a competência da câmara de mediação, o valor de alçada, se houver, e outras conformidades.<sup>210</sup>

A análise de admissibilidade poderá ser desempenhada pela autoridade definida na legislação de regência, como o gestor tributário ou o coordenador da câmara de mediação.

---

<sup>210</sup> NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal. São Paulo: Editora Dialética, 2023. p. 126.

A aceitação da mediação tributária também deve ser pautada no princípio da voluntariedade, afastadas eventuais pressões de superiores hierárquicos por quaisquer motivos, como o uso do procedimento para fins protelatórios ou para produção de imagem política. A parte requerida analisará a solicitação, sua consistência, os dados e os documentos apresentados e decidirá observando critérios técnicos, econômicos e outros, como a disponibilidade logística e de recursos humanos.

Uma vez aceita a solicitação, instaura-se a mediação tributária, sendo aconselhável a elaboração de termo de instauração, a ser assinado pelos mediandos. Em seguida, devem ser realizadas as indicações dos representantes dos mediandos e do mediador.

A mediação pode ou não ter escopo fechado, ou seja, uma vez instaurada a mediação tributária, ela terá o escopo definido no termo de instauração ou na solicitação e aceitação. Isso é necessário para o atendimento da celeridade, bem como para o planejamento das partes quanto ao uso de recursos humanos e materiais necessários, evitando que o procedimento gere altos custos, realocações de pessoal e desgastes nas atividades rotineiras das partes. Em função do princípio da informalidade, entretanto, não há óbice à alteração do escopo, desde que acordado entre as partes durante o procedimento.

Não havendo limitação legislativa, o escopo da mediação tributária pode referir-se, *v.g.*, a restituição ou compensação de tributo, reconhecimento de benefício fiscal, consulta tributária, lançamento tributário ou outras matérias tributárias.<sup>211</sup>

No procedimento gerenciado por câmara administrativamente subordinada a órgão público, é conveniente que, uma vez instaurada a mediação tributária, seja aberto processo administrativo a fim de salvaguardar os termos e demais documentos, como comunicações de reunião e envio de documentos, sem perder de vista a informalidade, e, obviamente, as condições de sigilo determinadas pela legislação aplicável. A solicitação de mediação já motiva a abertura do processo administrativo, conforme a melhor prática local.

---

<sup>211</sup> TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 44, [2003].

#### 5.3.4 Participantes da mediação tributária

Há livros inteiros descrevendo o ofício de mediador, no entanto pouco se escreve sobre os maiores interessados na mediação: as partes em conflito, também denominadas mediandos.<sup>212</sup>

Na mediação judicial é comum a distinção terminológica entre parte e mediando, visto que a primeira deve deter capacidade postulatória, mas na mediação extrajudicial essa distinção torna-se secundária.<sup>213</sup>

Na mediação tributária, os mediandos são os representantes do Fisco e os representantes do contribuinte.

Os representantes do Fisco devem ter autonomia para atuar na mediação tributária, podendo decidir sobre a matéria na formulação de um acordo com o contribuinte. Como, em regra, a discussão versa sobre tema conectado à exigência de crédito tributário, faz-se necessário que a representação do Fisco tenha participação da autoridade administrativa com competência privativa para constituição e revisão do crédito tributário, nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional, cargo usualmente denominado Auditor-Fiscal ou Auditor-Fiscal da Receita Municipal, Estadual ou Federal.

Qualquer decisão tomada sem a participação da autoridade citada não pode ser levada a efeito, exceto nas hipóteses de transação tributária previstas em lei, nos termos do Parágrafo único do art. 171 do CTN. Nesse caso não há discussão sobre a exigência tributária, mas apenas a concordância do contribuinte quanto às condições específicas estabelecidas em lei para o encerramento do litígio mediante concessões mútuas.

Nas demais situações, o Auditor-Fiscal fará a análise do crédito tributário, verificando, dentre outras normas, as disposições das normas gerais tributárias e da lei de regência do tributo. Em situação que a lei permita, poderá ainda fazer uso da discricionariedade, conforme a conveniência e a oportunidade.

A participação efetiva do Auditor-Fiscal como autoridade decisória e autônoma, enquanto carreira de Estado, geralmente com dedicação exclusiva e sem

---

<sup>212</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **O conflito e o terceiro**: mediador, árbitro, juiz, negociador e conciliador. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. p. 61.

<sup>213</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; DORNELLES, Maini. **A advocacia colaborativa como política pública de tratamento de conflitos**: a humanização do acesso à justiça à luz da fraternidade e da cooperação. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2023. p. 94.

vínculo com a atividade advocatícia, visa afastar práticas de corrupção, que transformariam o tributo em instrumento político, de forma a corromper diversos princípios constitucionais, como a legalidade, a moralidade e a impessoalidade.<sup>214</sup>

Quando possível, é aconselhável a participação de mais de um Auditor-Fiscal no procedimento, tanto para discussão interna dos argumentos quanto para disseminação da cultura da mediação, especialmente nos casos mais complexos.

Caso o escopo da mediação tributária inclua questão já em discussão no curso de processo judicial, inclusive em Execução Fiscal, é necessária a participação de representante da Fazenda Pública em juízo, usualmente o cargo de Procurador Municipal, Estadual ou Federal, que, além de atuar nas reuniões de mediação, analisará a viabilidade da instauração da mediação e de possível acordo sobre a questão em conflito mediante as condições processuais nas quais se encontra a lide judicial. Caso instaurada a mediação tributária, atuará para suspensão da cobrança judicial, nos termos da lei de instituição da mediação tributária, podendo essa atuação ocorrer em conjunto com o representante do contribuinte.

A mediação tributária não é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151 do CTN, embora se possa entender como um recurso tributário previsto em lei, conforme inciso III do mesmo artigo. Não obstante tal entendimento polêmico, a decadência tributária, art. 173 do CTN, e a prescrição, art. 174, não são afetadas pela instauração da mediação tributária, devendo ambas as modalidades de extinção do crédito tributário permanecerem sob monitoramento dos representantes administrativo e judicial da Fazenda Pública.

Uma consequência extremamente relevante da mediação entre administração pública e particulares é a responsabilidade do mediando servidor público. A Lei da Mediação na administração pública, nº 13.140/2015, traz, em seu art. 40, norma visando excluir a responsabilidade do agente público que participar de procedimento de autocomposição por seus atos, salvo hipóteses de dolo, fraude ou percepção de vantagem patrimonial indevida. No entanto, a constitucionalidade desse dispositivo é altamente duvidosa, visto que o art. 37, § 6º da Constituição expressamente determina a responsabilidade subjetiva do agente público em todos os casos de dolo

---

<sup>214</sup> CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme De Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 180, abr./jun. 2016.

ou culpa. A mesma responsabilização que se exige, por exemplo, do servidor público em qualquer ato administrativo igualmente deve ser exigida na autocomposição, motivo pelo qual o acordo de mediação tributária deve ser claramente fundamentado, fática e juridicamente. O servidor público atuando como mediador, em suma, é responsável por seus atos no âmbito da mediação tributária tal qual é em quaisquer atos administrativos que exarar dentro de sua competência legal. Entender de forma diferente seria abrir as portas ao descaso e a erros de todo tipo, além da própria possibilidade de fraude, prejuízo ao erário público muitas vezes de difícil comprovação.<sup>215</sup>

O contribuinte pessoa física pode participar diretamente da mediação tributária ou indicar procurador. Observado o princípio da legalidade, deve ser formalizada procuração com poderes gerais ou específicos para atuação na mediação tributária, inclusive para formalização de acordo em nome do contribuinte quanto à exigência do crédito tributário, forma e prazo de pagamento etc. De forma similar ocorre para o contribuinte pessoa jurídica, podendo a pessoa com poderes de administração estabelecidos pelo contrato social atuar ou nominar procurador.

Quanto ao mediador, muito sobre as características pessoais e técnicas necessárias já foi abordado neste trabalho, não necessitando repeti-las nesta seção. O que sempre será necessário à efetividade do procedimento é assegurar a imparcialidade e a neutralidade do mediador, enquanto intermediário do diálogo entre os mediandos. A lei da mediação tributária pode definir os requisitos para a atuação na atividade de mediador tributário, como grau de formação, tempo de atuação na área tributária, curso de mediação, desincompatibilização com outra atividade etc. Sobre a formação, a atividade de mediador requer um processo contínuo de aperfeiçoamento técnico e amadurecimento profissional, motivo pelo qual o curso de mediador, além das aulas teóricas, abrange prática de mediação.<sup>216</sup>

Outras pessoas podem participar da mediação, observadas as determinações legais de sigilo aplicáveis. É comum a participação de um comediador, que atua conjuntamente com o mediador, auxiliando na condução do procedimento.<sup>217</sup>

---

<sup>215</sup> SOUZA, Luciane Moessa de. Mediação de conflitos envolvendo entes públicos. *In*: SOUZA, Luciane Moessa de (org.). **Mediação de conflitos**: novo paradigma de acesso à justiça. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 348.

<sup>216</sup> CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Manual de mediação judicial**. 6. ed. Brasília, DF: CNJ, 2016. p. 151.

<sup>217</sup> SPENGLER, Fabiana Marion. **Mediação**: técnicas e estágios. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2017. p. 17.

No entanto, há que se ter cuidado para que essa atuação conjunta não afete a celeridade do procedimento, bem como dificulte a participação dos mediandos.

Também podem participar das reuniões de mediação tributária representantes do Fisco, representantes do contribuinte e mediadores em treinamento, que apenas assistirão, sem efetivamente participar das discussões ou tomadas de decisão.

### 5.3.5 Comunicação na mediação tributária

A mediação é mais que um procedimento para a resolução de um conflito, é uma forma de reorganização e reformulação da comunicação entre as pessoas, restaurando o diálogo e provendo relações duradouras.<sup>218</sup>

A comunicação e o diálogo, portanto, são fatores indispensáveis ao sucesso de uma mediação tributária. O princípio da informalidade implica na necessária simplificação e na celeridade da transmissão das informações ao longo de todo o procedimento. Ao mesmo tempo, a legalidade requer algum nível de formalização, também demandada pela segurança jurídica. Dessa forma, algumas comunicações exigirão a elaboração de um documento, específico, enquanto outras não, bastando uma troca de e-mails.

Os termos de instauração da mediação tributária e de acordo certamente terão de ser formalizados por escrito e assinados pelos mediandos e por quem elaborá-los, usualmente sendo realizados em meio eletrônico.

Outras comunicações da câmara de mediação realizadas fora das reuniões de mediação, como solicitação para assinatura de termo ou convocação para reunião de mediação, poderão ser informais, por exemplo, através de e-mail. No entanto, não deve o mediador ou a secretaria da câmara de mediação estender a reunião de mediação através de recorrentes trocas de e-mails ou outras formas de comunicação importunadoras. Eventual troca de documentos ocorrida entre reuniões de mediação, por exemplo, deve ser previamente ajustada entre os mediandos na reunião a fim de que sejam cumpridas no prazo e forma ajustados. Caso uma das partes indique a incapacidade ou intenção de não cumprir o que foi previamente ajustado, poderá estimular a outra parte a desistir da mediação.

---

<sup>218</sup> TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018. p. 240.

Da mesma forma, ingerências políticas ou de qualquer espécie colocam o procedimento sob suspeita. A parte que efetivamente quer um procedimento consensual baseado no princípio da boa-fé não procura outras formas de resolver o conflito. Caso, entretanto, uma das partes fizer uso de contato político ou de superior hierárquico, a mediação tributária deve ser encerrada, visto que não há mais condições de estabelecimento de uma relação de confiança entre os participantes, algo indispensável ao acordo. Outro caso a ser observado é o do mediando que ingressa com recurso administrativo ou ação judicial com o mesmo objeto após a instauração da mediação, pois incorre no mesmo erro, e, caso não corrija ou esclareça, estará provavelmente encerrando a possibilidade de continuação da mediação tributária pelo mesmo motivo, ou seja, quebra de confiança.

Como já explanado em detalhe, o uso de comunicação adequada pelo mediador constitui base do funcionamento da mediação tributária. Tal medida aplica-se também nas comunicações realizadas fora das reuniões de mediação, devendo o mediador evitar contatos desnecessários com os mediados ou contatos somente com uma das partes da mediação, mesmo que a lei não vede.

### 5.3.6 Reuniões de mediação tributária

Diversas questões podem ser examinadas a respeito das reuniões de mediação tributária, como a quantidade, a duração, a forma, os participantes, como eles participam etc. Antes de qualquer coisa, quem solicita uma mediação tributária deve ter disponibilidade para participar de reuniões de mediação. O engajamento e a disponibilidade serão diretamente responsáveis pela busca do consenso, ou seja, sem esses comportamentos dificilmente haverá acordo positivo. Neste tópico, a legislação poderá prever haver alguma limitação da quantidade de representantes de cada parte, pois com muitos participantes a representar um mediando haverá uma tendência ao descumprimento da autonomia e da informalidade, bem como prejudicará a celeridade do procedimento.

Se uma reunião de mediação depender da disponibilidade de agenda de dez pessoas, por exemplo, ela dificilmente ocorrerá ou terá vez somente a cada dois ou três meses pela dificuldade em compatibilizar as agendas de tantos profissionais. Outro empecilho ao bom andamento da mediação tributária é o chamado recesso forense dos advogados, que coincide com o recesso do judiciário. Sendo a

mediação tributária um procedimento autônomo ao judiciário, deve ter continuidade em quaisquer períodos do ano, sob pena de afetar a boa-fé e a confiança no procedimento, além, obviamente, de macular a celeridade, impactando o planejamento e as atividades da outra parte.

A duração da mediação tributária e a duração das reuniões de mediação tributária não são aspectos críticos do procedimento, dependendo basicamente da complexidade do conflito e da fluidez das reuniões. Usualmente, as pessoas tendem a concordar com meios alternativos de resolução de conflitos que não durem mais de 3 meses. Os procedimentos arbitrais administrativos em Portugal, que podem ser tomados como boa medida, tem duração média de 4,5 meses.<sup>219</sup>

Quanto às reuniões de mediação, é comum nas pesquisas de satisfação a indicação de tempo ótimo entre uma e duas horas. Esse tempo não é rígido, pois em algumas situações somente a exposição do conflito pode tomar em torno de 30 minutos e em outras é possível concluir a reunião em 45 minutos com plena satisfação dos objetivos.

O mediador tem especial compromisso com a fluidez das reuniões de mediação, tanto na intermediação do diálogo quanto na duração das conversas, motivo pelo qual caso a atividade seja remunerada de forma alguma a contraprestação deve ser vinculada à duração das reuniões, à quantidade de reuniões, à realização de acordo ou a qualquer outro fator que o induza a interferir no mérito, na celeridade ou no atendimento dos princípios da mediação tributária. Especial atenção deve ter o mediador para evitar o prolongamento desnecessário do procedimento ou da reunião, devendo conter-se ao que os mediandos decidem, ou seja, o procedimento e a reunião devem continuar ou serem encerrados conforme a vontade dos mediandos e não do mediador.

Sobre a forma de realização das reuniões de mediação, sem dúvida a reunião presencial é a que mais favorece o contato entre os mediandos, permitindo-os sentir o conflito em toda a sua extensão via palavras, gestos e expressões faciais. Nesse caso, aconselha-se o uso de ambiente acolhedor, claro, mas sem luzes fortes, com temperatura agradável e estruturas física e tecnológica adequadas. O uso de uma

---

<sup>219</sup> FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A arbitragem tributária e o lançamento de ofício: momento da arbitragem tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (org.). **Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal**: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de resolução de disputa em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV DIREITO SP. São Paulo: Blucher, 2022. p. 46.

mesa redonda ou oval para a acomodação dos participantes será um recurso interessante ao bom desenvolvimento da mediação tributária.

No entanto, a realidade das reuniões profissionais transformou-se nos últimos anos com o uso de aplicações de videoconferência, o que impulsionou também a mudança das reuniões de mediação para esse formato. Embora haja alguma perda com a reunião virtual, como é conhecida, a mediação é um instrumento tão poderoso que acaba superando tais restrições. É ideal que os mediandos escolham o formato que melhor adapta-se às suas expectativas e à sua logística. Entretanto, pode a legislação definir a forma e os recursos utilizados nas reuniões de mediação. Caso a reunião ocorra on-line, previamente devem os mediandos atestarem possuir os recursos tecnológicos necessários ao bom andamento das reuniões.

Importante ter-se em conta também que atualmente há ferramentas tecnológicas desenvolvidas especificamente para o fim de resolução de conflitos via internet, usualmente conhecidas como *Online Dispute Resolution* (ODR). Com o avanço tecnológico e a expansão das relações de consumo via internet, tendem a crescer os conflitos originados nesse formato, tornando lógica a sua resolução em plataforma do mesmo tipo.<sup>220</sup>

A AB2L - Associação Brasileira de Lawtechs & Legaltechs já conta com 18 empresas associadas na área de resolução de conflitos on-line, conforme seu site. Não há óbice, na mediação tributária, ao uso de tais ferramentas, se devidamente adequadas aos objetivos do procedimento, como a confidencialidade, a celeridade e o baixo custo.

Em alguns tipos de mediação há o uso de reuniões privadas entre o mediador e um dos mediandos, conhecidas como *caucus*, referência a encontros individuais realizados em tribos indígenas norte-americanas.<sup>221</sup>

Mesmo no Direito Civil, o uso de tal recurso é bastante controverso, visto que pode gerar desconfiança dos mediandos, comprometendo o procedimento. Talvez no Direito de Família, em que os conflitos são basicamente resultantes de relações afetivas, o uso de reuniões privadas, inclusive anteriores a reuniões conjuntas,

---

<sup>220</sup> COUTO, Matheus Nasser Dias. Processo 4.0: o futuro da resolução de disputas. *In*: FEIGELSON, Bruno; BECKER, Daniel; RODRIGUES, Marco Antonio. **Litigation 4.0**: o futuro da justiça e do processo civil vis-à-vis as novas tecnologias. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 80.

<sup>221</sup> SAMPAIO, Lia Regina Castaldi; BRAGA NETO, Adolfo. **O que é mediação de conflitos**. São Paulo: Editora Brasiliense, 2011. p. 46.

possa trazer benefícios à mediação, amenizando eventuais sentimentos que possam aflorar no contato com a outra parte e inviabilizar o diálogo.

Na mediação tributária, é recomendado evitar as reuniões privadas, tanto pela possível quebra de confiança com o mediador quanto por respeito aos princípios que regem o procedimento.

### 5.3.7 Acordo de mediação tributária

O acordo é o resultado objetivo do consenso, que por sua vez é o objetivo da mediação tributária. Em função da legalidade, da igualdade e da segurança jurídica, deve ser formalizado um Termo de Acordo, assinado pelos mediandos ou seus representantes legais. O consenso obtido pode ter diversos desfechos sobre a totalidade ou sobre parte de uma ou de diversas propostas apresentadas pelos mediandos ou mesmo podem os mediandos concluir sobre a impossibilidade de haver acordo sobre o mérito, continuando o litígio pelas vias tradicionais de resolução de conflitos.

Caso o objeto da mediação tributária verse sobre crédito tributário, podem os mediandos concordar sobre parte dele, ou seja, sobre alguns fatos geradores, mantendo outra parte sob litígio. Dessa forma, o termo de acordo poderá conter dispositivos detalhando os fatos geradores para os quais houve consenso sobre a incidência do tributo e os fatos geradores em que não houve consenso e serão resolvidos por outro meio. No caso de concordância sobre a incidência de determinado tributo, podem os mediandos ajustar prazo e forma de pagamento, nos limites da legislação aplicável.

Em relação ao texto do acordo, o limite será a criatividade e a disponibilidade dos mediandos, observada a legalidade. O texto dos dispositivos do termo de acordo deve ser claro, bem como o documento deve ter forma simplificada e acessível, mantendo a juridicidade. O termo de acordo tem força declaratória e de renúncia de direito, salvo controle judicial sobre a legalidade.

Sobre a atuação do mediador para o sucesso do acordo, este deve evitar proposições ou pelo menos conter-se a respeito, agindo de forma passiva em relação ao mérito. Ao agir de forma isenta, preserva o equilíbrio entre os mediandos,

não permitindo que seus valores pessoais interfiram no acordo, especialmente no que se refere ao crédito tributário, sob pena de macular a isonomia.<sup>222</sup>

#### 5.4 A justiça na mediação tributária

Ao tratar sobre a tributação no Livro V da obra *A Riqueza das Nações* (1776), Adam Smith expõe que em suas investigações encontrou três fontes distintas de rendimentos privados, quais sejam a renda, o lucro e os salários, logo os impostos devem recair sobre um desses ou sobre todos eles e a contribuição dos cidadãos deve dar-se na medida da sua capacidade, o que denota a equidade da tributação. São requisitos da tributação para a prosperidade das nações e dos seus cidadãos, além da equidade, a certeza sobre o que pagar (valor, prazo e forma), a conveniência de pagamento (em relação aos recebimentos) e a economia no recolhimento (complexidade e tempo despendido).<sup>223</sup>

A equidade, também chamada de justiça do imposto, baseia-se na generalidade, identificada pela não exclusão da tributação de qualquer indivíduo que tenha renda, e na uniformidade, que indica a medida desse pagamento. A generalidade da tributação, terminologia autoexplicativa, usualmente encontra entraves políticos, como a concessão de exonerações e privilégios por iniciativas legislativas. A uniformidade usualmente é trazida por duas vertentes: a teoria da igualdade de sacrifício, obra do utilitarismo de John Stuart Mill, e a teoria da capacidade tributária, de Adam Smith.

No entanto, ambas teorias encontram dificuldades práticas devido à diversidade tributária, consoante as categorizações dos impostos como diretos e indiretos e como impostos pessoais e impessoais, além do risco de bitributação. A teoria da igualdade de sacrifício tem foco na progressividade tributária, ou seja, a cobrança do tributo em percentual que aumenta conforme outra medida, usualmente a renda ou o patrimônio. A teoria da capacidade tributária defende a proporcionalidade tributária, sendo cobrado percentual igual de cada pessoa, proporcional a outra medida, como a renda ou o patrimônio. Atualmente praticamente todos os países adotam a tributação progressiva, que por sua vez é

---

<sup>222</sup> SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **O conflito e o terceiro**: mediador, árbitro, juiz, negociador e conciliador. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018. p. 74.

<sup>223</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Vol. II. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1996. p. 282-284.

explicada por três teorias: a teoria socialista, na qual o Estado retira da esfera do particular mais que o necessário para prover serviços públicos a fim de satisfazer uma repartição de riquezas que julga ser seu dever; a teoria compensatória, na qual é função do Estado compensar as iniquidades legais acumuladas; e a teoria econômica, que se subdivide em teoria do benefício e teoria da capacidade (alguns proporcionalistas defendem uma teoria econômica adaptada). Na teoria do benefício, o indivíduo deve contribuir conforme os serviços recebidos do Estado e na teoria da capacidade deve contribuir de acordo com as suas faculdades, palavra que ao longo do tempo teve vários significados, mas usualmente é tratada como renda ou rendimentos. Prevalece, no entanto, a visão utilitária da progressividade, repousando sua base no pilar da necessidade, distinguindo os bens consumidos pelo indivíduo entre essenciais e de luxo, tendo estes maior tributação.<sup>224</sup>

Estudos mais recentes, como os dispostos na teoria do dever fundamental de pagar impostos e na teoria dos custos dos direitos, associam a necessidade da tributação a uma determinação político-constitucional, seja com base nos deveres correlativos dos direitos fundamentais, ainda que implícitos, ou na necessidade de o Estado custear os direitos fundamentais cuja Constituição determina-lhe garantir, além do custeio da própria existência do Estado.<sup>225</sup>

A teoria da tributação ótima, por sua vez, tem viés econômico mais explícito, visando corrigir falhas de mercado e de desigualdade de renda a partir de um ideal equilíbrio entre eficiência e equidade.<sup>226</sup>

O ponto de partida das diversas teorias da tributação é a equidade. Claro que os demais critérios, como eficiência, simplicidade e segurança jurídica, são economicamente e juridicamente indispensáveis, mas é a equidade que dá legitimidade ao tributo.

A equidade é uma espécie de justiça, sendo o equitativo melhor que o justo na medida em que permite a correção na aplicação da lei ao caso concreto. Nem todos os casos são atingidos ou resolvidos diretamente pela lei em função da

---

<sup>224</sup> DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. Belo Horizonte: Paulo Bluhm, 1941. p. 57-71.

<sup>225</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012. p. 185-187.

<sup>226</sup> MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Teoria da tributação ótima e tax design**: uma proposta de sistema tributário ótimo. 2018. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. p. 72. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/32988>. Acesso em: 26 ago. 2024.

característica típica de generalidade do texto normativo, requerendo o uso de recursos interpretativos, como a equidade, para o preenchimento de eventual expressão lacunar (o que também conduz à jurisprudência). Para a equidade, há certa flexibilidade na tarefa interpretativa da lei, aplicando-a de forma a ajustar-se aos fatos e circunstâncias trazidos pelo caso concreto. Essa prática flexível do Direito pode inclusive permitir ao indivíduo receber porção menor que aquela que a lei determine a seu favor, estabelecendo um estado de equidade e, por consequência, de justiça.<sup>227</sup>

Da justiça aplicada ao caso concreto, garante-se a equidade, mas aí reside o problema. O fato é que diversos filósofos, de Platão a Kant, enveredaram-se pelas “estradas” da justiça, sem consenso até hoje. Kelsen, em algum momento chegou a admitir não saber o que é justiça, mesmo após longos estudos, chamando-a de um belo sonho da humanidade.<sup>228</sup>

Michael Joseph Sandel explora três abordagens da justiça:<sup>229</sup>

Uma delas diz que justiça significa maximizar a utilidade ou o bem-estar — a máxima felicidade para o maior número de pessoas. A segunda diz que justiça significa respeitar a liberdade de escolha — tanto as escolhas reais que as pessoas fazem em um livre mercado (visão libertária) quanto as escolhas hipotéticas que as pessoas deveriam fazer na posição original de equanimidade (visão igualitária liberal). A terceira diz que justiça envolve o cultivo da virtude e a preocupação com o bem comum. [...] A abordagem utilitária contém dois defeitos: primeiramente, faz da justiça e dos direitos uma questão de cálculo, e não de princípio. Em segundo lugar, ao tentar traduzir todos os bens humanos em uma única e uniforme medida de valor, ela os nivela e não considera as diferenças qualitativas existentes entre eles. As teorias baseadas na liberdade resolvem o primeiro problema, mas não o segundo. Elas levam a sério os direitos e insistem no fato de que justiça é mais do que um mero cálculo. Ainda que discordem entre si quanto a quais direitos devem ter maior peso do que as considerações utilitárias, elas concordam que certos direitos são fundamentais e devem ser respeitados. Mas, além de destacar determinados direitos como merecedores de respeito, elas aceitam as preferências dos indivíduos, quaisquer que sejam. Não exigem que questionemos ou contestemos as preferências e os desejos que levamos para a vida pública. De acordo com essas teorias, o valor moral dos objetivos que perseguimos, o sentido e o significado da vida que levamos e a qualidade e o caráter da vida comum que compartilhamos situam-se fora do domínio da justiça. Isso me parece equivocado. Não se pode alcançar uma sociedade justa simplesmente maximizando a utilidade ou garantindo a liberdade de escolha. Para alcançar uma sociedade justa, precisamos raciocinar juntos sobre o

<sup>227</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2014. p. 211-213.

<sup>228</sup> KELSEN, Hans. **O que é justiça?** : a justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001. p. 25.

<sup>229</sup> SANDEL, Michael J. **Justiça**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015. p. 277-278.

significado da vida boa e criar uma cultura pública que aceite as divergências que inevitavelmente ocorrerão. [...] questões de justiça são indissociáveis de concepções divergentes de honra e virtude, orgulho e reconhecimento. Justiça não é apenas a forma certa de distribuir as coisas. Ela também diz respeito à forma certa de avaliar as coisas.

As abordagens de Sandel referem-se ao utilitarismo de John Stuart Mill (1806-1873), à liberdade de escolha, forte em Immanuel Kant (1724-1804), e ao cultivo da virtude e do bem comum de Aristóteles (384-322 a.C.), à qual claramente o autor apresenta inclinação. A virtude de fazer a coisa certa, no entanto, requer meios, subsídios práticos à sua efetivação, afinal, como diz Sandel, tornar-se virtuoso é como aprender a tocar flauta, o que ninguém consegue somente assistindo a aulas; é preciso praticar. Esses meios práticos e razoáveis são encontrados na obra de John Mitchell Finnis (1940-), filósofo australiano e professor de Oxford.

A razoabilidade prática de Finnis aproxima-se da virtude aristotélica da prudência (*phronesis*) e deve ser compreendida sob suas variadas instâncias. Tomás de Aquino cita três instâncias de compreensão da razoabilidade prática: a prudência pessoal, a prudência doméstica ou familiar e a prudência política, praticada pela autoridade. Dessarte, tem-se uma concepção ética e substancial da razoabilidade prática nas ações individuais praticadas com a virtude da justiça, ou seja, a razoabilidade prática é uma virtude que direciona a ação de cada indivíduo a considerar todos os bens humanos, moralmente ordenando as virtudes. O indivíduo, assim, age com a prudência de considerar o bem comum superior ao bem individual, satisfazendo a justiça e a equidade. Bem comum, nesse sentido, nada mais é que um conjunto de colaborações para o aumento do bem-estar de todos os membros da comunidade.<sup>230</sup>

A razoabilidade prática funciona em torno da exclusão das autopreferências arbitrárias na busca do bem, naturalmente concorrendo para a justiça. O senso geral de justiça trará a virtude da aplicação do que é justo com relação aos outros e não de forma absoluta, isolada, como se dentro de uma bolha o indivíduo estivesse.

Aristóteles chegou a dizer que a justiça é a soma de todas as virtudes, pois tem o poder de tudo ordenar, visto que é virtude praticada aos outros, ainda que alguns alcancem-na em seus assuntos privados, mas encontrem dificuldade de fazê-lo em relação a outrem, como na política. A justiça, portanto, é relacional e é virtude,

---

<sup>230</sup> PINHEIRO, Victor Sales; NEIVA, Horácio Lopes Mousinho. Razão prática, direito e bem comum na teoria da lei natural de Finnis. In: PINHEIRO, Victor Sales (org.). **A filosofia do direito natural de John Finnis**: vol. 1 conceitos fundamentais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 229.

enquanto a injustiça, também relacionada a outrem, é vício praticado pelo injusto ou não equitativo. A justiça, concretamente, é identificada por duas classes: distributiva e comutativa. A justiça distributiva cuida da distribuição de recursos, oportunidades, lucros e vantagens, funções e cargos, responsabilidades, tributos e obrigações. A justiça comutativa traz o necessário bem-estar do indivíduo na vida em comunidade em função das relações e negócios entre indivíduos ou grupos. A repartição necessária à justiça revelará a necessidade de algum parâmetro meritório, ainda que se divirja quanto ao parâmetro a aplicar. A distribuição justa dos direitos e deveres é um tipo de proporcional, ou, dito de outra forma, é uma mediania entre o excesso e a deficiência, dada pelo justo, que, por sua vez, é proporcional. Por isso a mediania conduz ao justo alcançado pela mediação ou pelo mediador, como se fosse a justiça dotada de alma, nas palavras do Estagirita.<sup>231</sup>

Julgar é um ato de justiça distributiva enquanto aplicar as normas jurídicas é um dever de justiça comutativa. John Finnis diz que um sistema de tributação e bem-estar social pode ser distributivamente justo se a sua administração legal e regular for aplicada com base na justiça comutativa devida a todos, seja em seus direitos, poderes, imunidades ou deveres.<sup>232</sup>

Nos conflitos de índole tributária, verifica-se recorrente a discussão acerca da incidência de determinado imposto, pois, pela própria qualidade genérica da lei, resta espaço para certo entendimento acerca da ocorrência ou não do fato gerador, bem como da identidade dos aspectos da incidência com a hipótese legal. O afastamento do injusto também é medida de equidade na tributação, pois uma exigência de valor maior que o devido constituirá uma injustiça e um pagamento a menor terá consequências injustas para os demais contribuintes, que arcarão com o valor, e, em última instância, prejudicará toda a comunidade.

A identificação da justiça no caso concreto passa por três elementos: o olhar ao próximo (intersubjetividade), o dever e a igualdade, leciona John Finnis. O olhar ao próximo, segundo o autor, afasta a ideia de fazer justiça a si mesmo, pois seria uma metáfora para o indivíduo e os fatos não ocorridos, similar à metáfora da justiça da alma de Platão.

---

<sup>231</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2014. p. 182-191.

<sup>232</sup> FINNIS, John. **Natural law and natural rights**. 2nd ed. New York: Oxford University Press Inc., 2011. p. 184.

Para o filósofo grego, a justiça é o poder que possibilita o desenvolvimento das demais virtudes, como a moderação, a coragem e a sabedoria, logo o principal propósito do indivíduo e do Estado é garantir que ninguém venha a possuir o que pertence a outro ou ter retirado o que lhe pertence. Assim, a possibilidade de ter e de realizar que cabe a cada indivíduo identifica a justiça com o outro.<sup>233</sup>

O dever enquanto elemento da justiça de Finnis identifica a quantificação do que é devido a cada um a fim de evitar o errado, o injusto e o mal. A justiça, nesse elemento, passa tanto pela ação direta quanto pela ação de evitar o injusto, a partir da distribuição do que é benéfico, como bens e direitos, e dos ônus, como trabalho e obrigações. A igualdade é uma proporcionalidade que implica no justo, assim a análise comparativa e transparente entre igualdade e desigualdade e entre proporção e desproporção resultará em justiça ou injustiça.

A justiça realizada a partir dos três elementos vistos na obra de Finnis não se restringe às instituições básicas da sociedade (institucionalismo político de John Rawls),<sup>234</sup> nem ao princípio restrito de tratar igualmente os casos iguais e diferentemente os casos diferentes (Herbert Hart).<sup>235</sup>

A justiça inclui princípios que revelam como uma pessoa deveria tratar outra ou como uma pessoa tem o direito de ser tratada, independentemente do que já ocorreu. A solução de conflitos pelo viés da justiça é um repensar que envolve mecanismos democráticos de pacificação social que não desvirtuem os ideais de verdade e justiça social, logo coaduna-se perfeitamente com os objetivos da mediação tributária.<sup>236</sup>

Seria injusto não inserir um quarto elemento de justiça, tendo como base o pensamento de Finnis: o elemento de vontade, ou a justiça enquanto virtude. O próprio autor explica que em algum momento faltou explicitá-lo:<sup>237</sup>

[o capítulo VII] trata a justiça como a justiça é tratada no Digesto de Justiniano na famosa tríade de princípios imperativos (que Kant levou muito

<sup>233</sup> PLATÃO. **A república**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2019. p. 200-202.

<sup>234</sup> CORDIOLI, Leandro. **A justiça e a lei natural em John Finnis**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2020. p. 23.

<sup>235</sup> FINNIS, John. **Natural law and natural rights**. 2nd ed. New York: Oxford University Press Inc., 2011. p. 163.

<sup>236</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de; SILVEIRA, Anarita Araújo da. Outras formas de dizer o direito. In: WARAT, Luis Alberto. (org.). **Em nome do acordo: a mediação no direito**. Florianópolis: EModara, 2018. p.78.

<sup>237</sup> FINNIS, John. **Natural law and natural rights**. 2nd ed. New York: Oxford University Press Inc., 2011. p. 460.

a sério), '*honeste vivere, neminem laedere, suum cuique tribuere*' [...] - 'viva corretamente, não prejudique ninguém, dê a cada um o que pertence a cada um'. [...] a definição clássica escolhe uma virtude - '*constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuere*' - vontade constante e perpétua de dar a cada um o(s) direito(s) que lhe pertence(m). (tradução nossa)

A justiça estável, pessoal e ética deriva de Tomás de Aquino, que Finnis explora a partir do significado da palavra *ius* (ou *jus*), radical de justo (*just*), justiça (*justice*), jurídico (*juridical*), injúria (*injury*) etc. Quando Aquino diz que *ius* é o objeto da justiça, quer dizer que a justiça assegura o direito da pessoa ou das pessoas, o que lhes é devido, o que têm direito, o que é delas por direito. Já o plural, *iura*, encontra mais significado nas leis (*the laws*), embora Aquino também utilize a palavra *lex*.<sup>238</sup>

Direito(s) e lei(s) estão racionalmente conectados, pois a cada direito corresponde uma obrigação. A justiça enquanto virtude traz, inclusive, um elemento que transcende a lei: o livre arbítrio. Há liberdade de escolha não apenas quando a pessoa está livre de constrangimentos exteriores, como diziam Platão e Aristóteles, pois igualmente não é livre quem escolhe com base em um sistema de preferências, desejos ou hábitos que predeline o que é escolhido, como pretendiam os iluministas.<sup>239</sup>

Por esse motivo a voluntariedade é imprescindível à mediação tributária, pois o procedimento autocompositivo encontrará sentido na justiça enquanto virtude, na autodeterminação do caráter pela busca do justo, na intenção genuína de justiça.

A legitimidade do procedimento de mediação tributária passa pela justiça, e esta é aplicada pela equidade, observadas as circunstâncias do caso concreto. Há uma razoabilidade prática capaz de prover justiça ao meio autocompositivo de resolução de conflitos através de elementos como o olhar ao próximo, o dever e a igualdade.

A voluntariedade, a boa-fé e a igualdade, princípios da mediação tributária, somente serão atingidos com a plena apropriação da justiça e da equidade. E, sem dúvida, o elemento de vontade é indispensável à obtenção de um acordo, tenham ou não os participantes da mediação tributária a consciência de que a justiça-virtude é o mais fácil caminho à justiça-legal.

<sup>238</sup> FINNIS, John. **Aquinas**: moral, political and legal theory. New York: Oxford University Press Inc., 1998. p. 133.

<sup>239</sup> CORDIOLI, Leandro. **A justiça e a lei natural em John Finnis**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2020. p. 39.



## 6 CONCLUSÃO

Este estudo teve início movido pela necessidade de aprofundamento teórico e prático acerca da mediação tributária. O objetivo geral ressalta a indispensabilidade do estabelecimento de parâmetros e critérios de aplicação deste meio alternativo de resolução de conflitos consoante o conjunto normativo nacional. Dessa forma, através do exame da doutrina sobre o acesso à justiça, a mediação de conflitos e a tributação, aliado ao cotejamento dos princípios e regras tributários previstos especialmente na Constituição e nas leis de normas gerais, bem como dos princípios da mediação, o trabalho esmerou-se em produzir consistente base teórica e prática para o desenvolvimento do instituto da mediação tributária, de acordo com o objetivo proposto.

A primeira colaboração da pesquisa consistiu no próprio desenvolvimento teórico que serve de suporte à doutrina da mediação tributária. Inicialmente, o estudo teve centro na disciplina do acesso à justiça, apresentando breve investigação sobre momentos na história com maior participação popular nas decisões comunitárias, especialmente na Grécia e na Roma antigas. Essa análise evidenciou a histórica busca do homem pela justiça nos mais variados regimes políticos e jurídicos, notadamente explorando a justiça enquanto direito e enquanto forma ou acesso à prestação jurisdicional. Modernamente, com a estatização e monopolização das atividades relacionadas à jurisdição, esta tornou-se sinônimo de judiciário. Há algumas décadas, todavia, o judiciário esgotou sua capacidade de atendimento às demandas, deixando de cumprir princípios constitucionais básicos como a razoável duração do processo. Surgiram, nessas circunstâncias, ideias relacionadas a uma espécie de alargamento da noção de jurisdição. A compreensão do fenômeno usualmente aponta para outras formas de resolução de conflitos como meios de acesso à justiça em complementariedade à jurisdição estatal. Dessarte, o acesso à justiça assume um conceito mais amplo, abrangendo a jurisdição estatal e outros meios de resolução de conflitos, tanto heterocompositivos, como a arbitragem, quanto autocompositivos, como a mediação. Conceitos como justiça multiportas ganharam força nos últimos anos, defendendo a faculdade de o cidadão escolher a melhor porta a reivindicar seu direito, ou, em outras palavras, a possibilidade de escolha do meio de resolução do conflito mais adequado ao atendimento das suas expectativas. Pode-se compreender, assim, que a doutrina

percorreu uma espécie percurso circular, da justiça comunitária à jurisdição e agora retornando à justiça comunitária, desta vez modulada pelos direitos e garantias fundamentais previstos na Carta Constitucional. Esse caminho parece conduzir da jurisdição aos meios alternativos de resolução de conflitos, ou seja, a formas alternativas capazes de prover maior celeridade, menor custo e maior satisfação em relação ao sistema judicial tradicional. Dentre os meios alternativos de resolução de conflitos, destacam-se os autocompositivos por colocarem o indivíduo em posição de decisor, sendo a mediação a forma ótima, pois aproxima as partes a partir de um terceiro neutro e imparcial, preservando as relações humanas e contribuindo para a paz social. Destaca-se, nesse intuito, a importância da comunicação e do diálogo, impulsionados pelo mediador e acolhidos pelos mediados na busca de um consenso que encerre o litígio. No contexto da pesquisa e da sua teoria de base, sobressai-se a chamada arte da comunicação de Hans-Georg Gadamer, que trata da qualidade própria do homem para o diálogo, no qual o meio é parte da comunicação e da estabilidade das relações. A linguagem, portanto, não se limita à troca acústica, mas envolve o entorno, o passado e as diferentes percepções e sentimentos, constituindo-se o diálogo em uma via de mão dupla com a capacidade de promover um processo de fusão de horizontes e conhecimentos.

A contribuição do estudo da mediação de conflitos sob a perspectiva jurídica não teve menor relevância que a anterior. A mediação principia pela compreensão do conflito como parte natural das relações humanas, bem como das formas de envolvimento do indivíduo com o conflito. O conceito de mediação tem importância fundamental para os objetivos da pesquisa, trazendo as características próprias deste meio de resolução de conflitos e das habilidades requeridas para a atividade de mediador, figura central na condução do procedimento. Após o exame dos conceitos citados, viu-se indispensável moldar a mediação através de princípios. Tal necessidade decorre da flexibilidade de forma do procedimento, pois uma vez inexistentes critérios rígidos de funcionamento, o desenvolvimento da mediação pode admitir variações, desde que consensuais entre seus participantes. Os princípios da mediação, como a voluntariedade, a autonomia e a boa-fé, devem ser atendidos em qualquer procedimento de mediação realizado, independentemente da forma adotada. Assim, aplicam-se também à mediação em matéria em matéria tributária. Quanto às possibilidades do formato de operação, a mediação pode funcionar a partir de quadros básicos de operação, normalmente chamados estágios

da mediação, que fornecem orientação aos usuários das etapas a serem seguidas, não de forma rígida, mas personalizadas às peculiaridades do caso concreto, com o fim de obtenção de um consenso, usualmente formalizado através de um acordo. A gerência do procedimento é realizada pelo mediador, que através de técnicas de mediação e de outros recursos facilita a fluência da comunicação entre as partes a fim de que cada um reconheça no outro um ser humano, dotado de razões e sentimentos, e assim gere uma conexão capaz de encerrar a disputa e preservar as relações entre as partes. Ingressa no estudo, então, a obra de Luis Alberto Warat, que alça a mediação a um estilo de vida, aplicável a todos. O autor prepara-nos para aquilo que o ensino regular não alcança: a verdade das relações humanas. A mediação, assim, busca olhar e não somente ver, intenta as coisas que em um conflito estão escondidas, mas sentimos, apreende o dito e o não dito. O mediador trabalha ações transformadoras dos sentimentos sobre o conflito e não do conflito em si, pois vencida a barreira da falta de comunicação ou da comunicação destrutiva, abre-se espaço ao diálogo e ao consenso. Através da compreensão dos desacordos, fáticos e valorativos, dá-se espaço à concretização da justiça, provida pela autenticidade do contato com o outro na mediação. É sair do processo para a vida real. Aliás, diz o autor que fazer mediação é nada mais que viver, harmonizar-se consigo e com o outro, buscar o equilíbrio.

A próxima colaboração do estudo versa sobre a área jurídica em que se desenvolve o tema, ou seja, o Direito Tributário. Como a mediação sob exame opera nas matérias tributárias, faz-se necessário compreender como o procedimento atenderá as respectivas normas. Como primeira construção desta parte do trabalho, foi necessário o aprofundamento na distinção entre princípios e regras, de forma que se possa identificar quais se aplicam à mediação tributária e de que forma. Ora, os princípios são normas genéricas, valorativas e prospectivas, enquanto as regras são normas específicas, aplicáveis ou não, e retrospectivas, logo faz-se mister compreender que princípios tributários devem ser atendidos pela mediação tributária, a forma como isso se dá, e, quanto às regras, quais se aplicam e quais não se aplicam. Isso porque a regra aplica-se ou não ao caso concreto, admitindo exceções; ou, a regra que prescreve determinado comportamento deve ser atendida, exceto na existência de outra regra que permita comportamento diverso, de exceção. A mediação tributária pode resolver conflitos inclusive com o uso de equidade ou de discricionariedade, desde que a lei de implantação assim autorize e

limite. Essa é a interpretação adequada da chamada indisponibilidade do crédito tributário, que é uma regra, e, como tal, admite exceção, se legal. O crédito tributário não pode ser disposto pela autoridade administrativa como regra, mas o será por outra regra, de exceção, se a lei da mediação tributária tal permissividade contemplar. Em relação à competência para atuação na mediação tributária, consoante as normas gerais tributárias, mostrou-se cristalina a competência privativa da autoridade administrativa com poderes para constituição e revisão do crédito tributário, usualmente o Auditor-Fiscal, para operar como mediando representante do Fisco quando o conflito tratar de matéria com esse fim, não afastada a participação de outros atores e a necessária participação de servidor atuante na defesa judicial do ente tributante quando a questão já estiver sob tutela judiciária.

Coube ao capítulo sobre a mediação tributária, tema da pesquisa, a tarefa de congregar os conceitos até então vistos, promovendo a conciliação entre abstrações teóricas e ações práticas, com o fim de cumprir o objetivo de apresentar parâmetros de aplicação deste meio autocompositivo de resolução de conflitos em conformidade com a legislação nacional. O primeiro ponto, nesse sentido, trata de apresentar o que seria o procedimento de mediação em matéria tributária, começando pelo estudo de conceitos como a praticabilidade da tributação e a sua efetividade para a maior eficiência e a menor injustiça possíveis. O objetivo básico da tributação é a obtenção de recursos financeiros para o custeamento das políticas públicas e deve ser realizado em consonância com o princípio da eficiência administrativa e a justiça tributária. Isso significa que a lei tributária deve ser aplicada de forma a tornar viável a apuração dos créditos tributários, assegurando a fiscalização e a cobrança, ou seja, o efetivo ingressos dos valores nos cofres públicos.

O trabalho preocupou-se, então, em buscar um conceito de mediação tributária. Para tanto, considerando-se a inexistência do conceito específico na doutrina, a pesquisa examinou o conceito de mediação de conflitos, que, por sua vez, requer a compreensão do que é um conflito e como uma disputa pode ser mediada para que se obtenha a superação da divergência. O conflito, dessa forma, identifica-se pela escassez de algo, de forma que as duas partes são fisicamente ou legalmente impedidas de possuir o objeto de desejo simultaneamente. A mediação em matéria tributária entra como elemento modificador das relações entre Fisco e contribuinte, em que um terceiro facilita a conversação entre as partes, assumindo o controle do procedimento, e permitindo ou induzindo os mediandos a buscarem um

consenso, modificando o sentimento em relação à necessidade do bem em escassez e promovendo o acordo. Na tributação, esse bem é o valor dos tributos. Uma vez colhidos tais conceitos, a pesquisa tomou como premissa o fato de que a mediação tributária é uma mediação, logo deve atender o conceito da mediação de conflitos. Como o procedimento de mediação em estudo trata de matéria tributária, seu conceito deve atender também as peculiaridades do Direito Tributário, observada a praticabilidade da tributação e a diversidade de Fiscos e contribuintes no País. A mediação tributária, assim, é definida como o *meio voluntário de resolução de conflitos em matéria tributária no qual um terceiro neutro, imparcial e sem poder de decisão atua facilitando a comunicação entre Fisco e contribuinte a fim de cheguem a um consenso com o objetivo de compor um acordo que, obedecidos os princípios e regras tributários, encerre a disputa.*

Outro ganho gerado refere-se à identificação dos princípios da mediação tributária. Esta parte do estudo mostrou-se consideravelmente complexa, visto que foi necessariamente antecedida da compreensão de princípios e regras que moldam tanto a mediação quanto a tributação. No exame dos princípios da mediação, observou-se que alguns, como a voluntariedade, a autonomia e a boa-fé, aplicam-se integralmente à autocomposição em matéria tributária. Em relação às normas tributárias constitucionais, verificou-se que os princípios constitucionais tributários, como a legalidade, a segurança jurídica e a igualdade, da mesma forma, aplicam-se inteiramente à mediação tributária. Em verdade, a mediação tributária é uma mediação jurídica, logo deve atender os princípios constitucionais, garantidores dos valores que fundamentam a validade do sistema jurídico.

Dentro do corte metodológico implementado para a pesquisa, os princípios da mediação tributária trazem inicialmente o princípio da voluntariedade. Sendo o mais relevante dos princípios quanto à funcionalidade e legitimidade da mediação tributária, denota a não obrigatoriedade das partes tanto para a adesão quanto para a permanência no procedimento. Iniciativas de mediação obrigatória já falharam em outros países, pois a voluntariedade é o princípio condutor da livre construção do acordo. A liberdade, nas dimensões relacionadas à escolha do método, à desistência, à conformação de acordo e à escolha do mediador, garante a condição voluntária dos mediandos e abre caminho à consensualidade. O princípio da confidencialidade incentiva as partes a participarem do procedimento de mediação tributária com a confiança de que os dados expostos não serão divulgados ou

utilizados para outros fins. Como a administração pública está sujeita ao princípio da publicidade, deve-se encontrar conciliação entre os princípios, garantindo ao mesmo a publicização de termos dos acordos sem a divulgação dos dados apresentados durante o procedimento. Há que se observar também o sigilo fiscal determinado pelo art. 198 do CTN, de forma que os atos administrativos, em regra públicos, quando realizados em sede de mediação tributária, não incorram no desrespeito ao sigilo definido em lei. O princípio da boa-fé identifica a lealdade, a retidão e a probidade da parte, visto que seu comportamento é apto a gerar expectativas ou condicionar comportamentos da outra parte. É a prática honesta do que é justo e equitativo em cada momento ou movimento da disputa. A mediação tributária, assim, concretiza o princípio da boa-fé através da justa composição do litígio e da prevalência da ordem jurídica. O princípio da autonomia indica que os mediandos devem agir com poder de autodeterminação, liberto de pressões diversas, como advindas de superior hierárquico, de interesses políticos e de interesses por autopromoção. O palco de atuação no procedimento de mediação tributária deve ser livre, sem limitações para expressar-se, permitindo a fluência do diálogo e de decisões que conduzam à consensualidade. Sendo assim, os mediandos devem ter autonomia para aceitação ou não da proposta de mediação, para escolha do mediador, para escolha da forma e do tempo da mediação, para as decisões de mérito e para os termos do acordo. O princípio da informalidade determina um procedimento flexível, simples e célere, objetivos comuns a quem busca uma alternativa ao processo judicial. A informalidade dá-se também em função da oralidade do procedimento de mediação tributária, visto que a solução, especialmente em temas complexos da tributação, poderá surgir dessa troca informal entre as partes. A informalidade democratiza o acesso à justiça, permitindo inclusive a conversação entre o contribuinte leigo em matéria tributária e o agente do Fisco, gerando uma relação de confiança saudável à cidadania. A flexibilização do rito através de alternativas lícitas incentiva o viés inclusivo do procedimento de mediação tributária e revela a importância do princípio da informalidade. A linguagem aplicada pelo mediador, despida de excessos formais, mas sem descuido à juridicidade das decisões é o elemento que permitirá a boa comunicação e o diálogo entre os mediandos, provendo ambiente capaz de transformar os sentimentos sobre o conflito e direcionar a conversação ao consenso. Aliás, o consenso é o fim da mediação e a solução dos conflitos, o engenho para a pacificação social e a estabilização das relações. A necessidade de uma estrutura

administrativa pluralista para a concretização dos direitos fundamentais é cada vez mais evidente. Através de legislações que permitam o desenvolvimento da consensualidade, bem como de locais próprios ao procedimento em matéria tributária, ter-se-á uma sociedade com maior participação também quanto aos tributos. A mediação tributária funciona sob o princípio da consensualidade, que seria um princípio da consensualidade ao tributo. Podem ser objeto de discussão e de consensualidade, dentre outras questões, a obrigação principal (a incidência tributária, por exemplo), as obrigações acessórias, a consulta tributária e mesmo a cobrança administrativa ou judicial. O acordo de vontades em matéria tributária opera uma técnica de gestão administrativa pautada pela eficiência e pela praticabilidade da tributação, independentemente da preexistência de processo administrativo ou judicial sobre o objeto da mediação. O princípio da legalidade em suas variantes implica no dever de a mediação tributária atender os preceitos legais em todas as suas etapas, da aceitação da mediação ao acordo. O procedimento desenvolvido em conjunto entre Fisco e contribuinte tem maior chance de atendimento da legalidade, visto que aborda discussões sobre a incidência tributária, provendo qualidade de univocidade à interpretação legislativa e dos elementos fáticos que moldam a exação. Constatado um quadro de dificuldade pela administração para apreender os contornos exatos do fato gerador, o acordo pode resolvê-lo e promover a legalidade da exação, além de dar legitimidade à interpretação tributária adotada. Experiências em outros países mostram que procedimentos colaborativos são instrumentos efetivos ao cumprimento da lei e da arrecadação tributárias. Caso o litígio dê-se apenas em relação a interpretação da incidência tributária, o art. 149 do CTN já autoriza a revisão de ofício do lançamento tributário pela autoridade administrativa, caso já efetivado. Inclusive a remissão total ou parcial do crédito tributário pode ter vez em procedimento de mediação tributária, se prevista e limitada em lei. Em suma, ao mitigar a discricionariedade, a indeterminação, a ambiguidade e a vagueza dos elementos normativos, a mediação tributária reforça o princípio da legalidade, e não o contrário, além de promover a participação cidadã na pacificação social. O princípio da igualdade traduz a isonomia de tratamento entre os diversos indivíduos, respeitada a sua condição livre e racional para agir. A igualdade, na mediação tributária, constituirá o caminho para a consecução de um acordo, pois uma vez observada a inexistência de injustiça na aplicação da lei, as partes sentir-se-ão estimuladas à participação no procedimento

consensual. O lançamento tributário é ato administrativo vinculado, importando na criação de norma individual e concreta pela autoridade administrativa, logo a aplicação do Direito ao caso concreto deve estar despida dos desejos do aplicador e limitada pela própria hipótese legal. Por limitações práticas, como referentes a sistemas de informática e recursos humanos, a tributação pode ocorrer de forma diferente para diferentes contribuintes e situações, reforçando a isonomia de tratamento. Desigualdades acentuadas não são admissíveis, mas, dentro da discricionariedade das normas gerais tributárias, pequenas disparidades justificam-se pela razoabilidade e pela proporcionalidade. Uma vez atingido o objetivo arrecadatário com a maior eficiência possível, não há que se falar em quebra de isonomia ou renúncia de receita quando a atuação colaborativa provida pela mediação tributária resultar em acertamento, por exemplo, dos aspectos da incidência do tributo quanto aos fatos verificados no mundo fenomênico. Já o princípio da segurança jurídica traz a confiança no Direito, considerando-se a segurança como o sentimento de proteção contra ameaças ou arbitrariedades, no caso das autoridades administrativas. Alguns parâmetros são identificadores da segurança jurídica, como a certeza do direito, a intangibilidade das posições jurídicas, a estabilidade das situações jurídicas, a confiança no tráfego jurídico e o devido processo legal. Enquanto norma-princípio, a segurança jurídica busca garantir aquilo que prevê o ordenamento jurídico, através da cognoscibilidade, da confiabilidade e da calculabilidade na aplicação da norma, constituindo obrigação aos atuantes na mediação tributária. As características de generalidade e abstração típicas das normas jurídicas podem ser mitigadas na aplicação ao caso concreto, em especial na atividade tributária, pois visa onerar os signos presuntivos de riqueza, tendo os mediandos a necessária tarefa de eliminar ou reduzir as incertezas provenientes da redação legislativa e da complexidade dos fatos tributários. A flexibilidade típica das mediações será fator importante para a segurança interpretativa das normas no procedimento autocompositivo, ao permitir discussões mais completas e complexas, especialmente permitidas pela característica da oralidade no desenvolvimento da mediação tributária.

No que tange às práticas da mediação tributária, o estudo buscou apresentar orientações básicas à aplicação da mediação tributária, auxiliando seus potenciais usuários, bem como aqueles que pretendem implantá-la em seu Município, Estado ou na União. Tendo em conta a condição incipiente do procedimento no País, a

tarefa de identificar práticas é mais difícil que parece. Afinal, não há como apresentar melhores práticas quando sequer há práticas. Feita a ressalva, o trabalho buscou elaborar a junção dos conteúdos já examinados no acesso à justiça e na mediação de conflitos com práticas usuais da tributação a fim de inspirar ideias de aplicação da mediação tributária em um País continental como o Brasil, que apresenta diferentes realidades das administrações tributárias e dos contribuintes.

A primeira prática é, em verdade, anterior à própria mediação tributária, enquadrando-se no momento decisivo imediatamente anterior à opção pelo procedimento. Há que se compreender o campo de aplicação da mediação tributária e suas restrições, como as impostas pela lei de implantação, se for o caso. Observadas tais premissas, o campo de aplicação pode ser amplo, abrangendo discussões de incidência, consulta tributária, lançamento tributário, julgamento em contencioso, cobrança administrativa ou judicial etc. As chamadas zonas cinzentas, margens de discussão ou nuances do fato tributável são campo fértil para a mediação tributária, sendo temas comuns de divergência a apuração dos elementos da hipótese de incidência, o procedimento administrativo, os regimes tributários, a responsabilidade tributária e outros. Todos os caminhos, aqui, levam à busca da consensualidade. Quanto à estrutura para a prática da mediação tributária, há que se prever a criação de estruturas físicas e virtuais para o desenvolvimento das atividades, inclusive com a alocação de recursos humanos focados nas necessidades dos procedimentos. Vislumbra-se a necessidade do provimento e do incentivo institucional da autocomposição, inclusive em matéria tributária, tanto pela administração pública quanto pela sociedade civil. As câmaras de mediação tributária terão papel relevantíssimo na garantia da estrutura do procedimento, atuando no gerenciamento e na condução das tarefas de comunicação e formalização necessárias ao bom andamento dos trabalhos. Outra prática interessante diz respeito à solicitação de mediação tributária, pois ao mesmo tempo em que não devem ser criados entraves burocráticos para que o próprio contribuinte ou seu representante possam ingressar com o pedido, este deve ser claro e objetivo, não se limitando a manifestar que há uma discordância, mas detalhando os pontos de divergência que geraram o conflito. A apresentação de documentos comprobatórios da divergência é bem-vinda já nesta etapa, manifestando a boa-fé do solicitante e facilitando a decisão da outra parte. A existência de um exame prévio de admissibilidade também se mostra necessária, a fim de evitar a

instauração de procedimento em desconformidade com a legislação de regência da mediação tributária. Aceita a solicitação de mediação pela outra parte, faz-se a instauração do procedimento de acordo com a formalidade exigida pela legislação aplicável. O próximo passo é a indicação dos representantes dos mediandos e a escolha ou indicação do mediador. Sendo a mediação tributária gerenciada por órgão da administração pública, a abertura de processo administrativo, devidamente protegido pelo sigilo aplicável, faz-se necessária para a guarda de documentos e comunicações, especialmente para a segurança do servidor público que atuar como mediando representante do Fisco no caso de eventual fiscalização por órgão de controle. Os principais participantes da mediação tributária são os mediandos representantes do Fisco, já referidos, e do contribuinte. O contribuinte pessoa física pode participar diretamente da mediação tributária ou indicar procurador. O mediador tributário, por sua vez, é o terceiro neutro e imparcial capaz de intermediar o diálogo entre os mediandos, o que requer características pessoais e técnicas propícias ao desenvolvimento das conversações e à busca do consenso. Muitas vezes o mediador provê meios para o esclarecimento de fatos que até então eram compreendidos com certa obscuridade por uma das partes. Uma das características mais desejadas ao mediador é não interferir no mérito discutido, apenas conduzindo as discussões e apaziguando os ânimos quando necessário, não prolongando discussões infrutíferas ou desconfortáveis a uma das partes. Como já observado, a voluntariedade dá legitimidade à mediação tributária, logo uma vez observado que uma das partes não mais deseja a continuidade do procedimento, o mediador não deve prolongá-lo por qualquer motivo. O acordo é desejado, mas não obrigatório. As práticas da mediação tributária relacionadas à comunicação devem sempre ser direcionadas ao diálogo e à manutenção das relações. As comunicações realizadas pela câmara de mediação tributária devem ser claras, rápidas e objetivas, evitando-se o contato, ao menos sem registro, do mediador com apenas uma das partes. Também qualquer ação processual externa à mediação deve ser comunicada pela parte à outra a fim de evitar a quebra da confiança no procedimento autocompositivo. A comunicação através de linguagem moderada, calma e serena, especialmente pelo mediador na condução do procedimento, contribuirá para o sucesso da mediação tributária. Uma das mais importantes práticas no contexto que ora é analisado refere-se às reuniões de mediação tributária, podendo ser observadas sob diversos aspectos, como a quantidade, a duração, a forma, os

participantes, a organicidade, o conforto, a adequação de meios etc. Há, nesse ponto, que se pensar na limitação do número de participantes em cada reunião, conforme a estrutura utilizada, física ou virtual, a fim de promover a autonomia dos mediandos e a celeridade do procedimento. A duração da mediação tributária e de cada reunião de mediação são fatores críticos para o sucesso do procedimento, sendo desejável a limitação da primeira em lei, prevendo-se a possibilidade de prorrogação em determinadas situações. Usualmente o prazo de 3 meses situa-se no limite aceitável pelos usuários, podendo ser previsto em lei o prazo de 45 dias, prorrogável por mais 45. As reuniões podem ser estimadas como produtivas até uma hora de duração, sendo desaconselhadas maiores durações, exceto se necessárias, por exemplo, para a explicitação de fatos tributários complexos. A análise de dados em grande volume não é adequada em reunião para que se tenha um melhor aproveitamento. Cabe ressaltar que o mediador tem compromisso com a fluidez das reuniões, tanto auxiliando no diálogo, quanto evitando discussões improdutivas ou desconfortáveis. Os princípios da mediação tributária, bem como os estágios e as técnicas da mediação, são ferramentas de atuação do mediador, constituindo-se por vezes naquele que encaminha a forma do acordo, desde que não interfira nas decisões de mérito. A prática do acordo de mediação tributária é uma das mais relevantes, pois formaliza o consenso a que chegaram os mediandos, superadas ou não as divergências. Ou seja, o termo de acordo pode inclusive versar sobre a inviabilidade do consenso sobre o mérito, decidindo as partes levar a questão ao judiciário. O termo de acordo deve ser claro e objetivo, deixando explícitos quais fatos geradores abrange e, em caso de acordo parcial sobre o mérito, quais fatos geradores não tiveram consenso, aplicando-se essa regra a qualquer assunto sob discussão. Caso permitido pela legislação, podem os mediandos ajustar prazo e forma de pagamento, além de meios de comprovação futura do cumprimento dos termos do acordo. Se previsto na lei de implantação, o termo de acordo de mediação tributária tem força declaratória e de renúncia de direito, ressalvado o controle judicial sobre a legalidade.

O principal resultado do estudo versou sobre a efetividade do acesso à justiça através da mediação tributária. Nesse sentido, o estudo do acesso à justiça realizado foi incorporado às teorias da tributação visando prover efetividade à justiça na forma e no conteúdo. Quanto à forma, os estágios e técnicas da mediação de conflitos e as práticas da mediação tributária, dentre outros resultados, cumprem

satisfatoriamente o papel de impulsionar o meio de autocomposição em tela. Já quanto ao conteúdo, ou seja, a concretização material da justiça, o estudo buscou aprofundamento jurídico-filosófico que possibilitasse a entrega de um resultado com densidade jurídica e utilidade social.

A justiça é fundamento do Estado, segundo Platão. O indivíduo justo é capaz de conter-se nas ações e decisões quanto ao que lhe é próprio e aos outros, sendo virtude imperativa a um governo. Essa autorregulação afasta os estados mais agudos e mais graves da alma, restando a mediana da decisão.<sup>240</sup> O justo é uma espécie de mediania, conforme Aristóteles. A administração da justiça implica a distinção entre o justo o injusto, logo o juiz encarna a mediana para chegar ao justo, motivo pelo qual os juízes são também chamados de mediadores (à época os juízes eram cidadãos sem vínculo com o governo).<sup>241</sup> Em geral, a corrente filosófica clássica considera que uma sociedade justa não é possível, pois sociedade é um ente abstrato, tal qual Estado. O indivíduo pode ser justo com o outro e com os outros. A sentença que abre este parágrafo, assim, é simbólica. Tanto que a explicação platônica imediatamente conduz ao agente: o indivíduo. Da mesma forma, a interpretação da justiça aristotélica somente pode orientar-se no sentido de que a distinção entre o justo e o injusto é realização do ser humano. Na mediação tributária, cabe aos mediados e ao mediador; os primeiros, no conteúdo e na forma, e o segundo, essencialmente na forma.

A pesquisa sobre a mediação tributária chegou à sua conclusão sutilmente “desarmando” seu intuito inicial. Isso porque o objetivo geral era traçar parâmetros para a aplicação da mediação tributária no Brasil, quando o resultado encontrado pode ter constituído outras dúvidas e incertezas. Ou, talvez a mediação seja exatamente isso, um conjunto de ideias que afasta a demarcação de parâmetros, mesmo aplicada ao Direito. E a conciliação com o Direito Tributário, consideravelmente positivista, impõe outro sentido à busca de critérios para aplicação na mediação tributária. Talvez os parâmetros não tenham sido exatamente traçados, mas indicados, como quando se aponta uma localidade distante no mapa, mas não se conhece o melhor caminho, apesar de saber que lá se encontrará o resultado esperado.

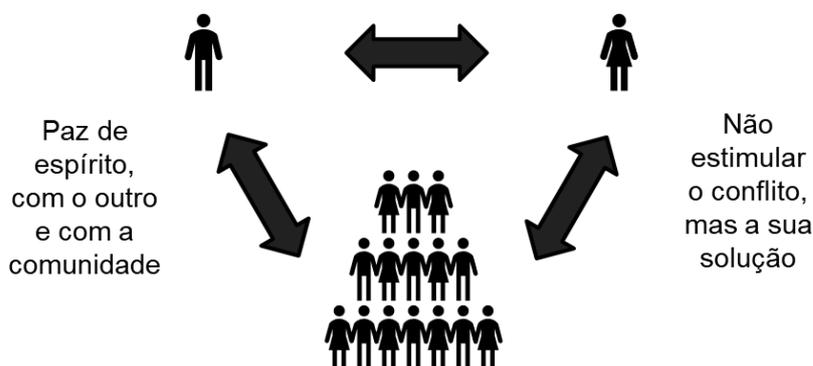
---

<sup>240</sup> PLATÃO. **A república**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2019. p. 218.

<sup>241</sup> ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2014. p. 191 e 198.

Dessarte, o estudo convergiu à justiça. Aliás, a pesquisa mostrou que é ela a base do Estado, da Constituição, da tributação, da resolução de conflitos, e, por conseguinte, da mediação tributária. O “traçar parâmetros” que hipoteticamente culminaria no delineamento de regras precisas ao funcionamento de uma mediação em matéria tributária encontrou lugar no acesso à justiça e na efetivação de um estado de coisas justo. Nas palavras de Warat, mediação é sentir o sentimento, logo só pode ser vivida, experienciada. De outra forma dito, não pode ser parametrizada, ao menos com precisão, mas somente moldada por princípios. A justiça e a sua concretização na mediação tributária mereceram destaque no desfecho do estudo. Tal deferência deveu-se ao fato de que a pesquisa desabrochou nesse sentido, desde as origens do acesso à justiça, passando pelo diálogo e pela mediação e chegando aos princípios da mediação tributária. A justiça esteve sempre presente quando o assunto versava sobre consensualidade, ouvir o outro, buscar a paz. Assim, o trabalho requereu o entendimento da aplicação justa das normas em todo o procedimento de mediação tributária, afastando a noção de satisfação de um interesse enquanto desejo egoísta do ser. A tentativa de definição de justiça tem escritos há 2.500 anos sem uma conclusão definitiva e certamente não seria aqui resolvida. Dessa forma, a pesquisa assumiu a ideia de que é o direcionamento ao justo que moverá a mediação tributária a um desfecho positivo, justo e humanitário. O estudo, assim, recorreu à filosofia contemporânea de John Finnis, encontrando elementos de justiça aplicáveis às relações humanas, como o olhar ao próximo (intersubjetividade), o dever e a igualdade (equidade), além do elemento volitivo ou justiça enquanto virtude. Tais elementos afastam os excessos e as deficiências, mostrando adequação ao meio, à mediania, à mediação de conflitos. A justiça, nesses termos, encontra-se no caminho do justo realizado para si, para o outro e para a comunidade e identifica-se na busca da paz de espírito, da paz com o outro e com a comunidade. Nesse intuito, é missão do participante da mediação tributária não estimular o conflito e entender que essa adversidade é parte natural das relações humanas, cabendo a toda a sociedade buscar a resolução dentro de uma ordem jurídica justa:

Figura 5 - A justiça na mediação tributária



Fonte: Elaborado pelo autor.

Este estudo mostrou uma direção a seguir na jornada da mediação tributária, sem estabelecer critérios rígidos para a operação do procedimento. Traz colaboração na medida que uma mediação jurídica requer, com uma certa indisciplina na forma, mas com ordem e justiça no conteúdo. Mesmo com restrições, como a escassez de literatura específica sobre a mediação tributária e a ausência de práticas já bem estabelecidas, os resultados apresentados abrem portas para um futuro mais mediador na tributação. Diversos tópicos citados deste estudo podem ser aprofundados, como o acesso à justiça, a jurisdição contemporânea, os princípios e as práticas da mediação tributária e a justiça tributária na mediação. Os estudiosos do Direito, advogados tributaristas, servidores públicos e tantos outros quanto se interessem pelo tema podem e devem aperfeiçoar este conhecimento a cada dia, na prática da vivência com o outro e com a comunidade.

E isso não é para o futuro, é o presente. A mediação tributária já é uma realidade no Brasil, tendo sido implantada pioneiramente pelo Município de Porto Alegre através da Lei nº 13.028, de 11 de março de 2022, e estando em pleno funcionamento. Outras iniciativas voltadas à consensualidade em matéria tributária podem ser citadas, embora não implantem efetivamente mediação tributária, como a Portaria da Procuradoria Geral do Município do Rio de Janeiro nº 001, de 12 de agosto de 2022, e a Portaria da Receita Federal do Brasil nº 467, de 30 de setembro de 2024. Além dessas notáveis iniciativas, tramita no Congresso Nacional o Projeto de Lei nº 2.483/2022 que, dentre outras matérias, institui a mediação tributária em âmbito federal.

No mesmo sentido, a Reforma Tributária concebida pela Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023, incorporou ao Sistema Tributário

Nacional os princípios da simplicidade, da cooperação e da justiça tributária (art. 145, § 3º), de acordo com a tendência mundial de uma cultura colaborativa entre Fisco e contribuinte. Os projetos de regulamentação da Reforma Tributária, todavia, tiveram apenas menção genérica à adoção de métodos de solução adequada de conflitos, como se verifica no Projeto de Lei Complementar nº 108/2024 (art. 2º, § 1º, IX), quando deveriam trazer título ou capítulo sobre negociação e mediação tributárias, dentre outros instrumentos voltados a prevenir e a minimizar a litigiosidade tributária.<sup>242</sup>

Este estudo contribui com a inovadora ferramenta jurídica denominada mediação tributária e a nova forma de vivenciar o Direito e as relações entre Fisco e contribuinte. O resultado traz orientações para aplicação da mediação tributária a quem está iniciando no procedimento e provê direcionamento a quem queira aprofundar o tema na academia ou na vida profissional.

O procedimento de mediação tributária é um meio voluntário para otimizar a resolução de conflitos dentro de uma ordem jurídica justa. Diria Warat que nada se pode ensinar sobre a mediação, exceto aquilo que você já sabe.<sup>243</sup> Pois este trabalho teve mais ou menos o mesmo resultado. É preciso ouvir o que é dito, sentir o sentimento, viver a vida. Ainda segundo o ilustre professor, mediação é inscrever o amor no conflito. Amor, palavra que liberta, já diz a canção.<sup>244</sup> A mediação tributária tem de tudo isso um pouco: amor, gentileza, sentimento; ao mesmo tempo, ordem, juridicidade, igualdade. E, acima de tudo, justiça.

---

<sup>242</sup> PAULSEN, Leandro. Por uma tributação do consumo (IBS e CBS) de baixa litigiosidade: o aperfeiçoamento do PLP 108/2024 com capítulos sobre prevenção e resolução extrajudicial de conflitos tributários. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (org.). **Nossa reforma tributária: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI)**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 495-496.

<sup>243</sup> WARAT, Luis Alberto. **O ofício do mediador**. Florianópolis: Emais, 2023. p. 9.

<sup>244</sup> MONTE, Marisa. Gentileza. In: LETRAS. Belo Horizonte, c2024. Disponível em: <https://www.lettras.mus.br/marisa-monte/47282/>. Acesso em: 26 ago. 2024.

## REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria de los derechos fundamentales**. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1993.
- ALMEIDA, Tânia. **Caixa de ferramentas em mediação**: aportes práticos e teóricos. Cotia, SP: Dash Editora, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- AQUINO, Tomás de. **Suma teológica**. Vol. VI. 2. ed. São Paulo: Edições Loyola, 2012.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 4. ed. São Paulo: Edipro, 2014.
- ARISTÓTELES. **Órganon**: categorias, da interpretação, analíticos anteriores, analíticos posteriores, tópicos, refutações sofísticas. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2016.
- ARISTÓTELES. **Política**. Tradução, introdução e notas Maria Aparecida de Oliveira Silva. São Paulo: Edipro, 2019.
- ARISTÓTELES. **Retórica**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. São Paulo: Edipro, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12. ed. ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. Anotada por Adriano da Gama Kury. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.
- BESSA, James Miller. **A resolução alternativa de conflitos verticais**: a mediação na administração pública. 2021. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2021. Disponível em: <https://repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/10904>. Acesso em: 26 ago. 2024.

BORGES, Guilherme Roman. **O direito constitutivo**: um resgate greco-clássico do Νόμιμον ἔθος como Εὐηαξία Νόμιμη e Δικαζηηκή Ἄζηκηζη. 2011. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <https://teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2139/tde-02052012-152859/pt-br.php>. Acesso em: 26 ago. 2024.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CAPPELLETTI, Mauro. **Acesso à justiça**. Tradução Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Fabris, 1988.

CARVALHO, Olavo de. A animalização da linguagem. **Diário do comércio**, São Paulo, ano 87, n. 23866, p. 3, 7 mai. 2013.

CARVALHO, Olavo de. **Inteligência e verdade**: ensaios de filosofia. Campinas, SP: Vide Editorial, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 7. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2009a.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009b.

CATARINO, João Ricardo; ROSSINI, Guilherme De Mello. A transação tributária e o mito da (in)disponibilidade dos interesses fazendários. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 15, n. 02, p. 155-186, abr./jun. 2016.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2023**. Brasília-DF: CNJ, 2023.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Manual de mediação judicial**. 6. ed. Brasília, DF: CNJ, 2016.

CORDIOLI, Leandro. **A justiça e a lei natural em John Finnis**. Porto Alegre: Editora Fundação Fênix, 2020.

COUTO, Matheus Nasser Dias. Processo 4.0: o futuro da resolução de disputas. *In*: FEIGELSON, Bruno; BECKER, Daniel; RODRIGUES, Marco Antonio. **Litigation 4.0**: o futuro da justiça e do processo civil vis-à-vis as novas tecnologias. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

CRESPO, Mariana Hernandez. Perspectiva sistêmica dos métodos alternativos de resolução de conflitos na América Latina: aprimorando a sombra da lei através da participação do cidadão. *In*: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). **Tribunal Multiportas**: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 39-86.

CRETELLA JR., José. **Curso de direito romano**: o direito romano e o direito civil brasileiro no Novo Código Civil. 31. ed. rev. e aum. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. Belo Horizonte: Paulo Bluhm, 1941.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. **Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários**: novas tendências dogmáticas. Porto Alegre: Núria Fabris Ed., 2016.

DWORKIN, Ronald M. The model of rules. **The University of Chicago Law Review**, Chicago, vol. 35, n. 1, p. 14-46, sept./nov. 1967.

ENTELMAN, Remo F. **Teoría de conflictos**: hacia um nuevo paradigma. Barcelona: Gedisa editorial, 2002.

ESCOLA DA ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO MINISTRO VICTOR NUNES LEAL. **Manual de Negociação Baseado na Teoria de Harvard**. Brasília: EAGU, 2017.

FALECK, Diego. **Manual de design de sistemas de disputas**: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

FERNANDES, André Luiz Fonseca; FROTA, Phelipe Moreira Souza. A arbitragem tributária e o lançamento de ofício: momento da arbitragem tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (org.). **Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal**: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de resolução de disputa em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV DIREITO SP. São Paulo: Blucher, 2022. p. 43-52.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. **Lançamento tributário**: revisão e seus efeitos. São Paulo: Noeses, 2014.

FINNIS, John. **Aquinas**: moral, political and legal theory. New York: Oxford University Press Inc., 1998.

FINNIS, John. **Natural law and natural rights**. 2nd ed. New York: Oxford University Press Inc., 2011.

GADAMER, Hans-Georg. **Acotaciones hermenéuticas**. Traducción de Ana Agud y Rafael de Agapito. Madrid: Editorial Trotta, 2002a.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método II**: complementos e índice. Tradução de Ênio Paulo Giachini; revisão da tradução de Marcia Sá Cavalcante-Schuback. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002b.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método**: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

GAIUS. **Institutiones**. Translation by Edward Poste. 4th ed. Oxford: Clarendon Press, 1904.

GHISLENI, Ana Carolina. **O descrédito na jurisdição e a mediação enquanto política pública eficaz no tratamento dos conflitos conforme a Resolução nº 125 do Conselho Nacional de Justiça - CNJ**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018.

GODDARD, Jorge Adame. **Curso de Derecho Romano Clássico I**. Huixquilucan: [s.n.], 2009.

GONÇALVES, Marcelo Barbi. **Teoria geral da jurisdição**. Salvador: Editora Juspodivm, 2020.

GRAU, Eros Roberto. Arbitragem e contrato administrativo. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, v. 21, p. 141-148, mar. 2002.

GRINOVER, Ada Pellegrini. Mediação paraprocessual. *In*: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). **Tribunal Multiportas**: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 95-102.

GRINOVER, Ada Pellegrini. **Ensaio sobre a processualidade**: fundamentos para uma nova teoria geral do processo. Brasília: Gazeta Jurídica, 2016.

HART, Herbert L. **O conceito de direito**. 5th ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007.

HILL, Flávia Pereira. Desjudicialização e acesso à justiça além dos tribunais: pela concepção de um devido processo legal extrajudicial. **Revista Eletrônica de Direito Processual - REDP**, Rio de Janeiro, ano 15, v. 22, n. 1, p. 379-408, jan./abr. 2021. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/article/view/56701>. Acesso em: 26 ago. 2024.

HOUT, Diana Van. Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes? **World Tax Journal - IBFD**, Amsterdam, v. 10, n. 1, p. 43-97, Feb. 2018.

ICHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.

INTERNATIONAL BUREAU OF FISCAL DOCUMENTATION. **Flexible Multi-Tier Dispute Resolution in International Tax Disputes**. Editors Pasquale Pastone and Jan J. P. de Goede. Amsterdam: IBFD, 2020.

JUSTINIANO I. **Digesto de Justiniano**: livro segundo: jurisdição. Tradução: José Isaac Pilati. Florianópolis: Ed. da UFSC; FUNJAB, 2013.

KALIL, Lisiane Lindenmeyer. Visão sistêmica e transformadora do conflito. *In*: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016. p. 117-136.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?** : a justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KFOURI JR., Anis. **Curso de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no estado constitucional**. Tradução Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

LIMA, Tarciano José Faleiro de. **Exportação de serviços: incidência do ISSQN**. Porto Alegre: Editora Rígel, 2018.

LIPOVETSKY, Gilles. **Os tempos hipermodernos**. Tradução Mário Vilela. São Paulo: Editora Barcarolla, 2004.

MACHADO, Carlos Henrique. **Modelo multiportas no direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARODIN, Marilene. Conceitos fundamentais do modelo de negociação de Harvard. *In*: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016a. p. 171-196.

MARODIN, Marilene. Teoria da comunicação humana e mediação de conflitos. *In*: MARODIN, Marilene; MOLINARI, Fernanda (org.). **Mediação de conflitos: paradigmas contemporâneos e fundamentos para a prática**. Porto Alegre: Imprensa Livre, 2016b. p. 137-154.

MEDINA, Eduardo Borges de Mattos. **Meios alternativos de solução de conflitos: o cidadão na administração da justiça**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2004.

MELO JÚNIOR, Roberto Gomes de Albuquerque. **Teoria da tributação ótima e tax design: uma proposta de sistema tributário ótimo**. 2018. Tese (Doutorado em Direito) - Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2018. Disponível em: <https://repositorio.ufpe.br/handle/123456789/32988>. Acesso em: 26 ago. 2024.

MONTE, Marisa. Gentileza. *In*: LETRAS. Belo Horizonte, c2024. Disponível em: <https://www.lettras.mus.br/marisa-monte/47282/>. Acesso em: 26 ago. 2024.

MOORE, Christopher W. **O processo de mediação: estratégias práticas para a resolução de conflitos**. Tradução Magda França Lopes. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 1998.

MORAIS, José Luis Bolzan de; SILVEIRA, Anarita Araújo da. Outras formas de dizer o direito. *In*: WARAT, Luis Alberto. (org.). **Em nome do acordo**: a mediação no direito. Florianópolis: EModara, 2018. p. 71-98.

MORAIS, Valério Pimenta de. O atual modelo de consensualidade incidente no processo administrativo tributário paulista: a sua inflexão perante a normatividade do PLP n. 108/2024. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (org.). **Nossa reforma tributária**: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 315-366.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Direito da participação política**: legislativa, administrativa e judicial: fundamentos e técnicas constitucionais de democracia. Rio de Janeiro: Renovar, 1992.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal. São Paulo: Editora Dialética, 2023.

NONET, Philippe; SELZNICK, Philip. **Direito e sociedade**: a transição ao sistema jurídico responsivo. Tradução Vera Ribeiro. Rio de Janeiro: Revan, 2010.

OLIVEIRA, Daniela Olímpio. Uma releitura do princípio do acesso à justiça e a ideia de desjudicialização. **Revista Eletrônica de Direito Processual - REDP**, Rio de Janeiro, ano 7, v. 11, n. 11, p. 67-98, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/redp/article/view/18064>. Acesso em: 26 ago. 2024.

PAULA, Débora Giotti de. **Desafios culturais na implantação dos meios alternativos de solução de conflitos no âmbito tributário**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PAULSEN, Leandro. Por uma tributação do consumo (IBS e CBS) de baixa litigiosidade: o aperfeiçoamento do PLP 108/2024 com capítulos sobre prevenção e resolução extrajudicial de conflitos tributários. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (org.). **Nossa reforma tributária**: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 495-505.

PINHEIRO, Victor Sales; NEIVA, Horácio Lopes Mousinho. Razão prática, direito e bem comum na teoria da lei natural de Finnis. *In*: PINHEIRO, Victor Sales (org.). **A filosofia do direito natural de John Finnis**: vol. 1 conceitos fundamentais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 207-236.

PIRES, Danilo Barth. Os ditames de consensualidade na reforma tributária – A necessária transação tributária do novo imposto sobre bens e serviços - IBS. *In*: SANTI, Eurico Marcos Diniz de *et al.* (org.). **Nossa reforma tributária**: análise da EC 132/23, do PLP 68/2024 (CBS/IBS) e do PLP 108/2024 (Comitê Gestor, contencioso do IBS, ITCMD e ITBI). São Paulo: Editora Max Limonad, 2024. p. 463-478.

PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FARICELLI, Priscila. Arbitragem tributária brasileira está no forno: iniciativa legislativa de 2019 abre espaço para a arbitragem tributária. *In*: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; FERNANDES, André Luiz Fonseca (org.). **Arbitragem Tributária no Brasil e em Portugal**: visões do grupo de pesquisa “métodos alternativos de resolução de disputa em matéria tributária” do núcleo de direito tributário da FGV DIREITO SP. São Paulo: Blucher, 2022. p. 17-22.

PLATÃO. **A república**. Tradução, textos adicionais e notas Edson Bini. 3. ed. São Paulo: Edipro, 2019.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário**: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

RIBEIRO, Darci Guimarães. **Da tutela jurisdicional às formas de tutela**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

RIBEIRO, Darci Guimarães. **O novo processo civil brasileiro**: presente e futuro. 2. ed. Londrina: Thoth, 2022.

ROHDEN, Cláudia Ernst Pereira. **Mediação nos conflitos**: uma perspectiva crítica sobre a potencialidade de uma justiça de compartilhamento para a efetivação de direitos e cidadania. 2022. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2022. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/11894>. Acesso em: 26 ago. 2024.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SAMPAIO, Lia Regina Castaldi; BRAGA NETO, Adolfo. **O que é mediação de conflitos**. São Paulo: Editora Brasiliense, 2011.

SANDEL, Michael J. **Justiça**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

SANTANNA, Ana Carolina Squadri. **O princípio da inafastabilidade de jurisdição e a resolução de conflitos**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015.

SILVA, Adriana dos Santos. **Acesso à justiça e arbitragem**: um caminho para a crise do judiciário. Barueri, SP: Manole, 2005.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da. **Jurisdição e execução na tradição romano-canônica**. 2. ed. rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

SILVA, Ovídio Araújo Baptista da; GOMES, Fábio. **Teoria Geral do Processo Civil**. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SILVA, Ricardo Almeida Ribeiro da. Prevenção dos litígios tributários: uma nova proposta. Efetividade do consenso ao tributo. **Revista Brasileira de Direito Público - RBDP**, Belo Horizonte, ano 16, n. 60, p. 43-57, jan./mar. 2018.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Vol. II. São Paulo: Editora Nova Cultural Ltda, 1996.

SOUZA, Luciane Moessa de. Mediação de conflitos envolvendo entes públicos. *In*: SOUZA, Luciane Moessa de (org.). **Mediação de conflitos**: novo paradigma de acesso à justiça. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015. p. 331-349.

SPENGLER, Fabiana Marion. **Mediação**: técnicas e estágios. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2017.

SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 1. A-L**. São Carlos: Pedro & João Editores, 2024a.

SPENGLER, Fabiana Marion. **Pequeno dicionário de acesso à justiça. Tomo 2. M-V**. São Carlos: Pedro & João Editores, 2024b.

SPENGLER, Fabiana Marion; DORNELLES, Maini. **A advocacia colaborativa como política pública de tratamento de conflitos**: a humanização do acesso à justiça à luz da fraternidade e da cooperação. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2023.

SPENGLER, Fabiana Marion; SCHWANTES, Helena. **A mediação de conflitos enquanto política pública autocompositiva no Código de Processo Civil brasileiro**. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2020.

SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **Do conflito à solução adequada**: mediação, conciliação, negociação, jurisdição & arbitragem. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2015.

SPENGLER, Fabiana Marion; SPENGLER NETO, Theobaldo. **O conflito e o terceiro**: mediador, árbitro, juiz, negociador e conciliador. Santa Cruz do Sul: Essere nel Mondo, 2018.

STRECK, Lenio Luiz. **Hermenêutica jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do Direito. 11. ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

STRECK, Lenio Luiz. **Verdade e consenso**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TARTUCE, Fernanda. **Mediação nos conflitos civis**. 4. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método: 2018.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TORRES, Heleno Taveira. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 86, p. 40-64, [2003].

VASCONCELOS, Carlos Eduardo de. **Mediação de conflitos e práticas restaurativas**. São Paulo : Método, 2008.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O princípio da isonomia tributária**: da teoria da igualdade ao controle das desigualdades impositivas. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

VILLEY, Michel; CUNHA, Paulo Ferreira da. **Direito Romano**. Tradução Fernando Couto. Porto: Rés Editora, 1991.

WARAT, Luis Alberto. Ecologia, psicanálise e mediação. Tradução Julieta Rodrigues. *In*: WARAT, Luis Alberto. **Em nome do acordo**: a mediação no direito. Florianópolis: EModara, 2018.

WARAT, Luis Alberto. **O ofício do mediador**. Florianópolis: Emais, 2023.

WARAT, Luis Alberto. **Surfando na pororoca**: ofício do mediador. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004.

WARAT, Luis Alberto; ROCHA, Leonel Severo. **O Direito e sua linguagem**. 2. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1995.

WATANABE, Kazuo. Acesso à justiça e meios consensuais de solução de conflitos. *In*: ALMEIDA, Rafael Alves de; ALMEIDA, Tania; CRESPO, Mariana Hernandez (org.). **Tribunal Multiportas**: investindo no capital social para maximizar o sistema de solução de conflitos no Brasil. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012. p. 87-94.

WATANABE, Kazuo. **Acesso à ordem jurídica justa**: conceito atualizado de acesso à justiça, processo coletivo e outros estudos. Belo Horizonte: Del Rey, 2019.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.