

JUSTIÇA MULTIORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

MULTI-DOOR JUSTICE IN BRAZILIAN TAX LAW

Carlos Henrique Machado*

RESUMO: As relações sociais da contemporaneidade sugerem complexidades que legitimam os métodos alternativos de resolução de conflitos, descortinando a proposição do modelo multiportas, com vias plurais para o enfrentamento das controvérsias. O direito tributário e processual tributário despertou para as vias adequadas de solução de conflitos, destronando barreiras tradicionais do pensamento jurídico, como os princípios da legalidade, da indisponibilidade e da igualdade. O sistema constitucional brasileiro é compatível com um paradigma mais plural, democrático e participativo de resolução de conflitos tributários, cuja densidade teórica ganha impulso com o agravamento dos problemas decorrentes da litigiosidade, como a morosidade, a onerosidade, a complexidade, a falta de especialidade etc. A partir desse entendimento, objetiva-se discutir a admissibilidade de um modelo multiportas no direito tributário brasileiro, capaz de contribuir para a efetiva participação dos cidadãos nas tomadas de decisão, ressignificando o conceito de tutela jurisdicional e o postulado de inafastabilidade do poder judiciário. A conclusão permite entrever que a proposição de um modelo multiportas oportuniza a resolução mais adequada de conflitos tributários no panorama brasileiro, por intermédio de institutos com identidade e com características próprias, como a arbitragem, a transação, a mediação e a conciliação

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário; Modelo multiportas; Métodos alternativos de resolução de conflitos tributários.

SUMÁRIO: Introdução. 1 O papel do tributo na complexa transição do século XXI: a dimensão humana da tributação na gênese do Estado constitucional de direito. 2 O elo de cidadania entre os contribuintes e o Estado constitucional de direito como suporte para um novo modelo de justiça fiscal. 3 A processualidade tributária em crise no Brasil. 4 O aparato jurídico-normativo legitimador de um modelo de justiça multiportas no direito tributário brasileiro. 5 A lacuna do modelo multiportas tributário no Brasil. 6 Uma proposta inacabada. Conclusão. Referências.

ABSTRACT: Contemporary social relations suggest complexities that legitimize alternative methods of conflict resolution, evidencing the proposition of the multi-door model, with plural ways to face controversies. The tax law and tax procedural law awoke to the appropriate ways of resolving conflicts, dethroning traditional barriers of legal thought, such as the principles of legality, unavailability and equality. The Brazilian constitutional system is compatible with a more plural, democratic and participatory paradigm for resolving tax conflicts, whose theoretical density gains momentum with the aggravation of the problems that litigation exposes, such as slowness, onerosity, complexity, lack of specialty etc. Based on this understanding, the objective is to discuss the admissibility of a multiport model in Brazilian tax law, capable of contributing to the effective participation of citizens in decision-making, re-signifying the concept of jurisdictional protection and the postulate of unfathomable power of the judiciary. The conclusion allows to foresee that the proposal of a multiport model provides the most adequate resolution of tax conflicts in the Brazilian scenery, through institutes with their own identity and characteristics, such as arbitration, transaction, mediation, and conciliation.

KEYWORDS: Tax law; Multi-door model; Alternative tax dispute resolution.

239

* Doutor em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2016-2020). Bolsista de Pesquisa CAPES/PDSE (Doutorado Sanduíche) no Centro de Administração e Políticas Públicas (CAPP) do Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas (ISCSP) da Universidade de Lisboa, com ênfase em Métodos Adequados de Resolução de Conflitos Tributários (2018-2019). Mestre em Direito Público pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2011). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET (2008). Especialista em Direito e Gestão de Empresas pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC (2004). Graduado em Direito pela Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI (2002). Advogado inscrito na OAB/SC desde 2003. Consultor Jurídico na Secretaria de Planejamento do Estado de Santa Catarina (2013-2018). Conselheiro Estadual Suplente da Seccional Catarinense da OAB (Gestão 2013-2015). Professor da Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC, lecionando Direito Tributário e Legislação Tributária (2009-2011; 2015-2017). Professor da Faculdade CESUSC, lecionando Direito Tributário (2020-Atual), em Santa Catarina. Professor do Instituto de Ensino Superior da Grande Florianópolis - IES, lecionando Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Processual (2007-2019). Professor da Faculdade de Santa Catarina - FASC, lecionando Direito Tributário e Direito Processual (2011-2019). Professor convidado em Cursos de Pós-graduação e Preparatórios de Concursos Públicos. Membro da Comissão de Direito Tributário (2013-Atual) e da Comissão de Acesso à Justiça (2019-Atual) da Seccional Catarinense da OAB (2013-Atual). Membro do Instituto dos Advogados de Santa Catarina - IASC (2019-Atual).



INTRODUÇÃO

O conceito genérico de justiça multiportas, erigido ao status de política pública formalmente institucionalizada, concebe uma realidade recém-inaugurada no ordenamento jurídico brasileiro, conquistando robustez progressiva no âmbito do direito privado. A um só tempo, na esteira das experiências do direito comparado, os mecanismos alternativos (ou adequados) de resolução de disputas vêm ganhando um espaço importante nas complexas arenas do direito tributário e processual tributário.

O paradigma multiportas sempre representou uma figura estranha ao pensamento jurídico-tributário tradicional, malgrado não o seja a postulação isolada dos mecanismos de composição dialogada para as controvérsias oriundas da arrecadação fiscal. Nesse sentido, a originalidade da temática radica exatamente na abordagem sistematizada de um modelo de jurisdição plural, capaz de conferir legitimidade consentânea ao conjunto das técnicas, de caráter preventivo e resolutivo, voltadas ao enfrentamento da litigiosidade fiscal.

240

O modelo multiportas descortina um marco de cidadania para o enfrentamento de disputas em matéria tributária, com aptidão não somente para solucionar os litígios efetivos, mas, simultaneamente, promover a prevenção e a gestão de conflitos emergentes, a partir da incorporação de vias abertas à consensualidade.

É diante dessa nova postura cidadã e inclusiva que o direito tributário e o direito processual tributário postulam ser inseridos, desafiando a dogmática estritamente formal do positivismo e propondo a ressignificação de alguns dos seus postulados clássicos, como a legalidade, a indisponibilidade e a igualdade. Na realidade, a justiça multiportas expõe uma preocupação, estranha aos ideais do Estado brasileiro pretérito ao modelo constitucional vigente, alinhada com a promoção da dignidade humana e dos direitos fundamentais.

Em suma, defende-se a admissibilidade do modelo multiportas no âmbito do direito tributário brasileiro, a partir de uma necessária incursão na dogmática do sistema de justiça fiscal, alicerçada numa nova ótica de legitimação democrática de Estado de direito, que consagra e reafirma o direito amplo de participação dos cidadãos.

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

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

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

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

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

No campo da tributação, a revalorização do sujeito passivo como foco principal da relação tributária alimentou o imperativo do Estado constitucional de direito, sabendo-se que as cartas políticas da atualidade, igualmente nesse conteúdo, absorveram um conjunto de princípios de índole fundamental, concretizadores da dignidade da pessoa humana. O paradigma do constitucionalismo pretende, pois, reavivar a teoria dos valores, um pouco adormecida nos tempos de um formalismo-positivista extremista. Tratando da “tendencia inquisitiva en el derecho tributario”, Humberto Medrano Cornejo (1997, p. 75-76) destacara um certo declínio



do próprio princípio da legalidade, mitigado por normas e princípios constitucionais, no paradigma da contemporaneidade.

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

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

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

O paradigma do constitucionalismo promove uma ruptura com aquele desinteresse curioso por parte da teoria jurídica dos impostos relativamente à pessoa humana, conforme denunciado por Vitor Faveiro (1964, p. 50-51), percebido a partir da “reduzida preocupação pelo fenómeno da vontade ou da psicologia, tanto no campo da constituição do direito ao imposto, como no da atitude das pessoas perante a obrigação do cumprimento das leis fiscais”, orientado a perceber os contribuintes, tal como ocorre no âmbito das ciências econômicas,

unicamente como um elemento do *fator trabalho*, detentor das riquezas, como consumidor ou destinatário de bens e serviços, “sem consideração específica pela integralidade do homem, e pela complexidade dos elementos que o constituem.”

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

243

Segundo João Ricardo Catarino (2009, p. 433-434), os Estados dos dias atuais caracterizam-se pelo “empolamento ou a proliferação crescente das suas atribuições e de seus domínios de intervenção”, o que acaba por sugerir um abrigo ainda mais intenso dos direitos e das garantias dos contribuintes. A ação do Estado na esfera social, que esteve centrada, de início, em preocupações de cariz predominantemente humanitário, atualmente “disparou em múltiplas direções, abarcando praticamente tudo o que o que tem a ver com a segurança e com as condições de vidas dos indivíduos das famílias.” Os impactos na atividade tributária são flagrantes, na medida em que o caráter reditício do tributo é sempre implacável: oferece com uma mão, mas arranca com a outra.

Paradoxalmente, o Estado social, que é muito benevolente nos seus juramentos constitucionais, tem precisado achacar os próprios cidadãos dignos da proteção financeira, a pretexto de amealhar os recursos necessários para protegê-los. Um processo que insufla os Estados, sem apresentar, contudo, aquela eficiência igualmente prometida nos textos com as promessas fundamentais. Ora, a crise erige-se da essência do Estado, residindo no conjunto de matérias e desempenhos que dão sentido a sua própria existência. Não há sentido no Estado que



deserve para colocar em curso os serviços e as utilidades de interesse coletivo, transcendentais ao domínio particular dos indivíduos integrantes da coletividade.

Uma refundação dos pressupostos da tributação exige perceber a crise tributária instalada, sobretudo nas economias terceiro-mundistas, em cujos países os sistemas fiscais remetem a estruturas que assumiram há muitas décadas, quando o imposto restou alçado à condição de principal fonte de receita do Estado. Nos dias presentes, malgrado a inegável decisividade do tributo na manutenção e no desenvolvimento social do Estado, deixando de lado a proposta de neutralidade da tributação reivindicada pelo liberalismo, é igualmente inescapável o problema da globalização econômica e da corrida pelos novos mercados, escancarando as dificuldades que precisam ser enfrentadas pelas nações menos desenvolvidas.

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

244

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

A concepção de justiça é algo que intriga os homens desde sempre, sobejando exuberantes construções filosóficas e estudos técnicos dedicados ao enfrentamento da questão. Dignas de referência, as máximas que propuseram os romanos contagiaram uma parcela significativa dos pensadores ao longo da história da humanidade: “*honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere*”, atribuída a Ulpiano; e “*justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*”, referida a Justiniano.

No campo da fiscalidade, igualmente, a questão da justiça tem sido um dos grandes desafios históricos, uma vez que o próprio Estado, que deveria ser a garantia primeira dos



direitos do cidadão, acaba justamente identificado, muitas vezes, como o grande violador das liberdades individuais, por intermédio de imposições tributárias não legítimas. Historicamente, sempre se revelaram constantes os embates havidos entre, por um lado, justiça e segurança e, por outro, o atendimento adequado dos interesses públicos, a ponto de Diogo Leite de Campos (2006, p. 10) ressaltar, diante da ausência de um sistema adequado de justiça tributária, que “é tão legítima a vontade dos governantes de que os cidadãos entreguem todos os seus bens, como a dos cidadãos em não pagarem nada.”

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

Vitor Faveiro (1964, p. 56) esclarece, ao destacar que um dos fins mais importantes da organização política das sociedades é exatamente o da *garantia da justiça*, que não basta que a tributação seja justa em sua substância, fazendo-se “necessário que os seus destinatários tenham a consciência da justiça que lhe está na base.” Nessa direção, explica a *natureza da justiça* na perspectiva dos arranjos clássicos consagrados pelos escritos de filósofos gregos (comutativa, distributiva e social) (FAVEIRO, 1964, p. 76-81), sendo que as questões de justiça, até então, eram problemáticas fundamentalmente da mitologia e poesia, atreladas às virtudes humanas da verdade e retribuição, ou ainda da utilidade.

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

A formulação evolutiva para um conceito de justiça *distributiva* perpassa pelo reconhecimento de que os homens, apesar de iguais como pessoas, e ainda em dignidade de tratamento, diferem-se naturalmente com relação às aptidões e às qualidades individuais, justificando-se, bem por isso, um tratamento desigual na medida das suas desigualdades. Essa

é a linha mestra do pensar filosófico que exerceu uma irrefutável influência até mesmo nas construções jurídico-políticas mais individualistas e personalistas.

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

O conceito e os desdobramentos da *justiça social* são verdadeiramente complexos, a ponto de Friedrich Hayek (1976-1982, p. 76-77) propor a negação da sua existência: “[...] cheguei à conclusão de que o maior serviço que ainda posso prestar ao meu semelhante é fazer com que os oradores e escritores se sintam profundamente envergonhados cada vez que empregarem o termo justiça social.” João Ricardo Catarino (2008, p. 230), por sua vez, temperando um pouco a rigidez da negação filosófica, lembra que a ideia de justiça social costuma ser atraente na medida em que “deixa indefinido exactamente aquilo que está sendo procurado, o que pode ser, portanto, todas as coisas para todos os homens.”

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

Paralelamente, Amartya Sen (2000, p. 17) analisa as instituições econômicas, sociais e políticas não exactamente por uma perspectiva de justiça, mas a partir de uma proposta de *desenvolvimento como liberdade*, propondo que “o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam.” Todo o complexo de liberdades, como as liberdades políticas, as facilidades econômicas, as oportunidades sociais, a

transparência e a segurança protetora, atuam de maneira inter-relacionada, em que umas são importantes para a efetivação das outras.

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

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

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

Rui Barbosa (1999, p. 45), por sua vez, notabilizou-se por pensamentos célebres, descortinando realidades sensíveis, inclusive dirigindo críticas contundentes à morosidade do poder judiciário: “justiça atrasada não é justiça, senão injustiça qualificada e manifesta”, de maneira que “o lesado não tem meio de reagir contra o delinquente poderoso.” Em outra passagem notória, sustentou que a pior ditadura é a do poder judiciário, pois contra ela não há a quem recorrer. Naturalmente, a reflexão é ainda válida às avessas, diante de uma estrutura jurisdicional que detém o intransigente monopólio da prerrogativa de julgar, porém não consegue responder satisfatoriamente aos anseios da sociedade.

A grande verdade é que o sistema de justiça tem falhado de maneira grave em repúblicas como o Brasil, uma vez que a demanda pelos direitos constitucionais encartados tratou de promover o acirramento das disputas. As relações modernas, como lembra Antônio Carlos Wolkmer (2001, p. 97), corroeram as engrenagens da jurisdição com os novos atores sociais, de perfis não governamentais e transnacionais, também acompanhadas por uma realidade complexa e multidimensional, fazendo emergir outras fontes de produção da cultura jurídica.

Não obstante, a cultura brasileira, notadamente a publicista, é ainda fortemente “marcada por uma tradição monista de forte influxo kelseniano, ordenada num sistema lógico-formal de raiz liberal-burguesa, cuja produção transforma o Direito e a Justiça em manifestações estatais exclusivas.”

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

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

248

3 A PROCESSUALIDADE TRIBUTÁRIA EM CRISE NO BRASIL

O modelo de resolução das disputas em matéria tributária no Brasil é sabidamente problemático, ensejando prejuízos para o Estado, que não consegue satisfazer oportunamente os seus créditos e haveres. Ao mesmo tempo, o volume exorbitante de questões deflagradas deságua numa morosidade perversa, que provoca um ambiente desagradável para os negócios, repleto de insegurança jurídica, interferindo toxicamente na iniciativa privada e no desenvolvimento socioeconômico. Diante dessa conjuntura, o próprio conteúdo das decisões atrai desconfiças, muitas vezes sem a qualidade técnica esperada ou inclinadas para o atendimento de interesses políticos, sociais e econômicos questionáveis.

Sabe-se que a litigiosidade e a morosidade não são domínios somente do processo tributário, assolando toda a processualidade brasileira. Entretanto, se já é crítico o panorama da



litigiosidade em aspectos gerais das relações sociais, são ainda mais alarmantes os indicadores na esfera da tributação especificamente. Uma significativa parte dos processos de execução perante os tribunais compõem-se das *execuções fiscais*, representando 74% do estoque total em execução (39% do total de processos), o que corresponde à principal causa da elevada taxa de congestionamento do poder judiciário, de 92%, em 2017 (CNJ, 2018, p. 121). O Conselho Nacional de Justiça reconhece, há algum tempo, que a melhora do desempenho institucional do judiciário perpassa pela necessária implementação de medidas para solucionar o problema das execuções fiscais. O tempo médio de duração do acervo processual é de sete anos e onze meses, aproximadamente, nas execuções fiscais no âmbito da justiça federal, e de seis anos e nove meses na justiça estadual (CNJ, 2018, p. 142).

Há tempos o processo de execução fiscal brasileiro vem sendo alvo de críticas, diante dos problemas crônicos de efetividade que o modelo apresenta. Segundo levantamentos do Conselho Nacional de Justiça, no ano 2011, o sentimento com a via de cobrança executória não agrada. O elevado tempo médio de duração dos processos em execução, a possibilidade de discussão em duplicidade (administrativa e judicial), além da percepção de que as decisões das instâncias administrativas apresentam um viés pró-fisco são aspectos destacáveis (CNJ, 2011, p. 6). De tudo isso, resulta um perfil altamente questionável das execuções fiscais, lançando mão de tempo e recursos reconhecidamente escassos com uma fantasiosa cobrança, que muitas vezes não acontece, ou ainda de valores desprezíveis, em grande parte referentes a conselhos de fiscalização das profissionais liberais. Expõe um uso predatório do poder judiciário pelo próprio Estado.

O tempo médio de tramitação das execuções fiscais no âmbito da justiça federal é de oito anos, dois meses e nove dias, representado por um custo médio provável de R\$ 4.685,39. Destaca-se que aproximadamente três quintos dos processos de execução fiscal superam a etapa de citação, sendo que somente 25% conduzem à penhora, mas só a sexta parte das penhoras resulta em leilão. Em cerca de metade dos processos ocorre uma tentativa, pelo menos, de citação inexitosa. Apenas em 2,6% das ações de execução fiscal resulta algum leilão judicial, com ou sem êxito. Mais alarmante ainda é que, da totalidade dos processos, o pregão gera recursos suficientes para satisfazer o débito em apenas 0,2% dos casos. Noutros termos, a exigência de garantias como filtro para a defesa em execução fiscal é um grande desatino, tomando, muitas vezes, a maior parte do tempo de discussão. A extinção por prescrição ou



decadência é outro gargalo de baixa das execuções tributárias, respondendo por 27,7% dos casos (IPEA, 2011).

É hora de repensar o modelo de cobrança forçada dos créditos tributários, porque a baixa dos processos de execução, só em 33,9% dos casos, ocorre em virtude do pagamento integral da dívida (CNJ, 2011, p. 12). Já há estudos e propostas buscando implementar modificações no executivo fiscal, porém a reforma fiscal, prometida por todos os últimos Governos democráticos, nunca saiu do rascunho. O mais recente projeto legislativo (Projeto de Lei nº 4.257, de 6 de agosto de 2019), de autoria do senador Antonio Augusto Anastasia, pretende alterar a Lei nº 6.830, de 1980, instituindo a execução administrativa para a cobrança da dívida ativa dos tributos e implementar a arbitragem tributária para julgar os embargos de devedor, em larga dose justificado pela morosidade e pelos índices de congestionamento da estrutura do poder judiciário.

A grande realidade é que o Brasil, visando garantir a satisfação dos créditos tributários, tem apostado praticamente todas as suas fichas em duas legislações com modelagem defasada: Lei nº 6.830, de 1980, e Decreto nº 70.235, de 1972, resultando em um estoque total de dívida ativa que supera R\$ 2 trilhões, sendo R\$ 1,6 trilhão de origem não previdenciária (PGFN, 2019). Enquanto isso, as execuções fiscais perduram anos a fio, estendendo-se sobretudo sobre discussões relacionadas exclusivamente às garantias, com o abandono do problema central de mérito das questões controvertidas, sob o patrocínio de servidores públicos altamente remunerados, cujos custos não justificam, nem de longe, a perpetuação de um modelo falido.

Na esfera de jurisdição administrativa, os números do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm evidenciado um índice relativamente elevado de êxito nos recursos voluntários manejados pelos contribuintes em questões tributárias submetidas ao órgão, com o provimento ou parcial provimento em aproximadamente 54,1% dos casos, ao passo que os recursos de ofício apresentados pela arrecadação obtiveram um aproveitamento total ou parcial em apenas 13,8% dos casos. Já em relação aos recursos especiais, o resultado é inverso, com 29,1% de aproveitamento nas interposições submetidas pelos contribuintes, contra 58,8% nas da fazenda pública. Correspondeu a R\$ 618 bilhões o estoque de processos em discussão só no ano de 2019 (CARF, 2019). Claramente, os números expõem um cenário em que os contribuintes têm encontrado um respaldo importante nas suas irrisignações perante os órgãos administrativos de recursos, reforçando a relevância de debater as vias alternativas de solução de conflitos tributários.



Diante desse cenário, ainda de acordo com as estatísticas do Conselho Nacional de Justiça, dentro do universo de contribuintes que aderem aos programas de parcelamento tributário, aproximadamente 64,4% cumprem integralmente as obrigações pactuadas com o fisco em pelo menos um dos casos (CNJ, 2011, p. 11-13). A própria disponibilização de programas recorrentes de refinanciamento fiscal revela um sintoma claro de que as dívidas não estão sendo cobradas, gerando, ainda, uma insatisfação para o “bom pagador”. A conciliação é, certamente, uma alternativa melhor que a remissão ou a anistia de tributos, como tem ocorrido na prática, com a renúncia pelo Estado de montantes expressivos, muitas vezes a integralidade dos juros e das multas.

É chegada a hora de reconhecer a imperiosidade da mudança, em sintonia com a concepção de tutela jurisdicional efetiva consagrada pelo texto constitucional positivado, capaz de carregar em si uma convergência de diversos princípios, com igual dignidade ao acesso ao poder judiciário, como o devido processo, o julgamento em tempo razoável e a efetiva participação dos cidadãos nos espaços republicanos. A mudança de paradigma remete a Montesquieu, ao elaborar sobre a diferença entre a natureza do governo e o seu princípio. Enquanto a natureza o faz ser como é, o seu princípio é o que o faz agir, sendo que o princípio da democracia é a virtude: “Quando cessa esta virtude, a ambição entra nos corações que estão prontos para recebê-la, e a avareza entra em todos.” (MONTESQUIEU, 1996, p. 31.). A implementação de técnicas não contenciosas de solução de litígios tributários tem a virtude e a potencialidade de proporcionar vantagens instantâneas, como a segurança das relações, a estabilidade jurídica, a definitividade, a aceitação e a satisfação com o conteúdo, a celeridade, o sentimento de cooperação e a credibilidade.

O sistema processual tributário precisa estar aberto à discussão de novas alternativas para a solução de conflitos, compatíveis com os ideais de um Estado cidadão, pautado em valores de justiça. Não é possível que o contribuinte tenha que suportar a sutil e recorrente violência do Estado, refletida em um sistema fiscal caótico que, a todo momento, incrementa as obrigações passivas da relação fiscal, a partir da banalização simples do autolancamento. Atribui-se ao contribuinte todas as mazelas maquiavélicas de substituição tributária num sistema indecifrável, submetendo os cidadãos à tarefa hercúlea e inglória de compreender a aplicar uma legislação esquizofrênica. Um Estado que não se cansa de ser vigilante, mas revela toda a sua despreocupação com a compreensibilidade do sistema pelo contribuinte. Schumpeter (1984),



com justiça, cunhou o adágio: “o político em democracia está tão preocupado em não cair da montada do poder que não tem tempo para saber para onde corre o cavalo.”

É preciso destacar a eficácia inegável das vias alternativas de resolução de conflitos em matéria fiscal, provocando uma importante diminuição do contencioso tributário em diversas experiências no mundo. Na Itália, por exemplo, desde o início dos anos 1990 até o começo dos anos 2000, as estatísticas revelaram uma forte diminuição no número de questões pendentes de resolução, apontando uma redução superior a 50% por ocasião da efetivação institucional das técnicas consensuais de resolução de disputas fiscais (ANDRÉS AUCEJO, 2008, p. 45, 137-146). Mas não há somente o ganho de celeridade, sendo destacável a melhoria de qualidade das decisões tomadas, porquanto os diferentes mecanismos possuem a virtude de identificar a necessidade de cada conflito, atacando-o com maior especialidade ou com a mitigação de incertezas.

A crise de justiça, traduzida numa percepção vulgar de mau funcionamento do poder judiciário, não se deve apenas àquela ineficiência associada com a colocação de um fim nos processos judiciais. Deve-se perceber, previamente, que existe um ponto de origem para os conflitos, em geral relacionado aos procedimentos autoritários de lançamento do crédito tributário (ou da sua homologação), em que a administração pública faz pouco caso, muitas vezes, dos princípios orientadores da atividade fiscal, motivada por interesses puramente arrecadatários. Não raras as vezes, diante de uma incerteza fática ou jurídica das situações tributáveis, aplica-se o princípio meramente retórico de supremacia do interesse público ou recorre-se à ideia fantasmagórica *in dubio pro fisco*.

O Brasil tem-se mantido afastado dos caminhos percorridos por países estrangeiros. É necessário reconhecer que as garantias inseridas nos textos fundamentais pelo legislador constituinte, que ainda hoje ecoam no sentido de impedir o avanço efetivo dos mecanismos alternativos de tratamento dos conflitos, tiveram o seu sentido e a sua importância histórica, mas precisam ser repensadas dentro de um novo modelo. A legalidade erigiu-se como um instrumento de contenção do poder público, com uma higidez objetivista; é hora de repensar a garantia sob o aspecto da maleabilidade subjetivista.

Já são décadas de uma política fiscal ineficiente, na contramão da trajetória das principais e mais desenvolvidas economias ao redor do mundo, provocando atrasos para o Brasil, atados a investimentos em um sistema obsoleto, paradoxalmente ruins: um modelo custoso e que não



apresenta bons resultados. Não é mais possível que se faça tudo do mesmo modo, quando se buscam resultados diferentes e melhores. Perde-se o rumo da história.

O economista e diplomata brasileiro Roberto Campos (1999), há duas décadas, já denunciava a falta de criatividade e capacidade dos poderes constituídos para a implementação de inovações ousadas no sistema tributário, cujas ações evidenciavam tão somente “remendos fantasiados de reformas.” Campos sustentava a necessidade de uma modernização verdadeira no sistema fiscal, exigindo “uma lavagem cerebral de vários preconceitos.” Mesmo naquele tempo, destacava sobre a situação no Brasil: “não há perigo de melhorar.”

4 O APARATO JURÍDICO-NORMATIVO LEGITIMADOR DE UM MODELO DE JUSTIÇA MULTIPORTAS NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O respaldo para a admissibilidade dos métodos adequados de resolução de disputas tributárias no Brasil reside na análise sistemática do ordenamento jurídico, a partir dos seus respectivos entornos constitucionais e infraconstitucionais, diante da ponderação participativa e democrática do Estado de direito atual.

O ordenamento jurídico-tributário brasileiro não ostenta a exuberância normativa de sistemas europeus mais sofisticados, pois nem sequer contempla uma legislação processual adequadamente sistematizada. Nem por isso, contudo, deve ser arquitetado um obstáculo ao desenvolvimento próspero do direito alternativo. Nesse sentido, Heleno Torres (2003, p. 11) defende que “não se encontra em nenhum artigo da Constituição qualquer impedimento para a adoção de soluções pactícias em matéria tributária, cabendo à Lei decidir fazê-lo, nos termos e limites que julgar satisfatórios.” Em Portugal, aliás, cujo silêncio constitucional atingiu nuclearmente o disciplinamento específico da arbitragem em matéria tributária, preponderou a acolhida e a implementação do modelo de jurisdição complementar.

Aparentemente, a ausência de manifestações e comandos constitucionais explícitos para nortear as atividades administrativas poderia suscitar questionamentos sob a perspectiva da legalidade. Tal conclusão afigura-se falsa, no entanto, na medida em que as próprias disposições da Constituição do Brasil de 1988, explícitas e implícitas, conduzem a um entendimento diverso. É justamente o paradigma republicano-democrático do Estado brasileiro que impele a exegese participativa mais ampla dos cidadãos nos espaços públicos.



Vasco Branco Guimarães (2013, p. 51-51) ensina que a principiologia do direito tributário é fundamental nos contextos com necessidade de integração, proporcionalidade e coerência na aplicação das normas, não sendo decisiva, porém, uma consagração normativa explícita de princípios: “princípios fundamentais podem existir independentemente da sua consagração legislativa, mas é certo que o facto de se revelarem em forma de norma lhes confere outra força jurídica.” Em convergência, sustenta Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 40), ao analisar a possibilidade da introdução dos meios alternativos de resolução de conflitos em matéria tributária no ordenamento jurídico espanhol, que é necessário investigar a viabilidade e a compatibilidade da proposta em face do postulado da tutela jurisdicional efetiva, essencialmente para ter em conclusão a legitimidade de sua aplicação no direito fiscal, sem menoscabo dos direitos básicos reconhecidos constitucionalmente. Ainda, Francisco Nicolau Domingos (2016, p. 357) diz que a questão da viabilidade constitucional das técnicas complementares “exige que se analise se as ditas técnicas alternativas de resolução de litígios têm aptidão para violar alguns dos princípios específicos da actual dogmática tributária, com previsão constitucional, como também legal.”

254

Em seu preâmbulo, o texto fundamental brasileiro celebra a instituição do Estado democrático, idealizado com o propósito de assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, nos planos interno e internacional, com a solução pacífica de controvérsias. Daí já deflui a perspectiva participativa, com a perseguição de diretrizes fundamentais, pautada na “solução pacífica das controvérsias”.

Incontinenti, o art. 1º da Constituição de 1988 define o Brasil como um Estado democrático de direito, tendo como fundamentos, dentre outros, a cidadania e a dignidade da pessoa humana. Mais do que isso, estabelece que *todo o poder emana do povo*, que o exerce pelos seus representantes eleitos, ou *diretamente*. Na sequência, ainda, estabelece em seu art. 3º, que são objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma *sociedade livre, justa e solidária*, além de *promover o bem de todos*, descoberta de preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Ao definir os direitos e as garantias fundamentais do cidadão, o texto constitucional elenca um conjunto de disposições alusivas à tutela jurisdicional efetiva e ao devido processo legal. Nessa linha, nenhum cidadão poderá ser compelido, com obrigatoriedade, a buscar a

solução dos seus conflitos perante o poder judiciário (art. 5º, II), ainda que se assegure a todos a apreciação inafastável pelo poder judiciário de lesão ou ameaça a direito (art. 5º, XXXV). Paralelamente, ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal (art. 5º, LIV), assegurando-se aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV), bem como será assegurado a todos, judicial e administrativamente, a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação (art. 5º, LXXVIII). Por sua vez, a administração pública obedecerá ao princípio da eficiência (art. 37, caput).

Em matéria tributária, especificamente, a Constituição Federal de 1988 atribui à legislação complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, inclusive no tocante à obrigação e ao lançamento (art. 146, III, b), sinalizando também uma relativização explícita da rigidez da obrigação jurídico-tributária, ao disciplinar que qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão só poderá ser concedido mediante lei específica (art. 15º, § 6º).

O Código Tributário Nacional, por seu turno, prescreve que os créditos tributários regularmente constituídos somente se modificam ou extinguem, ou têm a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos pela legislação, fora dos quais não poderá haver qualquer dispensa (art. 141). Ao mesmo tempo, o Digesto fiscal elenca as modalidades não taxativas (SOUSA, 1975, p. 114) de suspensão da exigibilidade (art. 151), de extinção (art. 156) e de exclusão do crédito tributário (art. 175).

O Código de Processo Civil de 2015, paralelamente, consagrou um modelo ideal e ordenado, disciplinado e interpretado com alicerces nas normas e nos valores fundamentais estabelecidos na Constituição de 1988, dispondo que será permitida a arbitragem, na forma da lei (art. 3º, § 1º), devendo o Estado promover, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos (art. 3º, § 2º), e sendo estimulados a conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos, inclusive no curso do processo judicial (art. 3º, § 3º), sem olvidar o direito das partes de obter solução integral de mérito em prazo razoável, incluída a atividade satisfativa (art. 4º). Nesse passo, determinou a criação de centros judiciários de solução consensual para os conflitos, responsáveis pela conciliação e mediação, além do desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição (art. 165), orientados pelos princípios da independência, imparcialidade, autonomia da vontade, confidencialidade, oralidade, informalidade e decisão informada (art. 166). Ainda, determinou



a criação de câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo (art. 174), sem vedar outras formas de conciliação e mediação extrajudiciais vinculadas a órgãos institucionais ou realizadas por intermédio de profissionais independentes, regulamentadas por lei específica (art. 175). Por derradeiro, prescreveu que é lícito às partes plenamente capazes, quando o processo versar sobre direitos que admitam autocomposição, estipular as mudanças no procedimento para ajustá-lo às especificidades da causa e convencionar sobre os seus ônus, poderes, faculdades e deveres processuais, antes ou durante o processo (art. 190).

Nesse passo, o regime jurídico da arbitragem, instituído pela Lei nº 9.307, de 1996, sofreu importantes modificações recentemente, passando a contemplar a expressa autorização para a administração pública utilizar-se da arbitragem na dissolução de conflitos relativos aos direitos patrimoniais disponíveis. Ainda, restara introduzido o marco da mediação brasileira, nos termos da Lei nº 13.140, de 2015, tratando da mediação entre os particulares como via de solução das controvérsias e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração. Diversas outras legislações esparsas ainda reconhecem o uso da conciliação, da arbitragem e dos demais mecanismos alternativos de resolução de conflitos, públicos e privados.

Em 2019, o governo federal editou a Medida Provisória nº 899, convertida na Lei nº 13.988, de 2020, que dispôs sobre a transação em matéria tributária, a fim de regulamentar o art. 171 do Código Tributário Nacional, acenando com outra sinalização relevante no percurso dos métodos de solução concertada de conflitos. A iniciativa do poder executivo, submetida ao crivo do Parlamento, foi regulamentada pela Portaria PGFN nº 11.956, de 2019 (substituída posteriormente pela Portaria PGFN nº 9.917, de 2020), na esteira de providências normativas de natureza semelhante, a exemplo da Portaria da PGFN nº 742, de 2018, que disciplinou a celebração de negócio jurídico processual (NJP) em sede de execuções fiscais, para fins de equacionar os débitos federais inscritos em dívida ativa.

Em suma, mesmo dotada de uma sistematização relativamente precária e bastante recente, a ordem jurídica brasileira agrupa uma série de princípios e regras que modelam um sistema vigoroso de justiça, indutor da cultura ainda tenra da pacificação. Noutros termos, conforme defende Paula Vicente-Arche Coloma (2005, p. 33): “el contenido de los diversos derechos que integran el más amplio relativo a la tutela judicial efectiva.” Significa afirmar, pois, que as técnicas de resolução alternativa em matéria fiscal não só não violam a tutela jurisdicional efetiva, como lhe dão vivacidade, dinamismo e força.



É importante salientar, ao fim, que os métodos adequados de resolução de disputas tributárias não pretendem renegar o legítimo espaço de atuação do Estado, por meio do seu braço jurisdicional, apenas postulam a formatação de um sistema multidimensional de justiça eficiente, hábil e capaz de oferecer respostas múltiplas e que atendam aos desígnios da democracia plural. Hão de ser encontrados, pois, os caminhos legítimos e adequados, dentro do próprio ordenamento, legitimadores das formas complementares de composição de litígios.

5 A LACUNA DO MODELO MULTIPORTAS TRIBUTÁRIO NO BRASIL

Alfredo Augusto Becker (2007, p. 504-505) dissera que ideias novas assombram e os governantes seguem a comandar o povo à luz de experiências caducas, sem reconhecer as modificações que o sistema econômico-social percorre. Não é preciso grande esforço para perceber que o sistema de jurisdição fiscal no Brasil é bagunçado, aparentemente caótico, mostrando-se o instrumental jurídico do direito tradicional inapto para o enfrentamento das novas e frenéticas realidades. Claramente, remete a uma realidade descortinada em outros tempos, que revela a *caducidade precoce* de um direito tributário que recém nasceu.

O debate no direito tributário brasileiro a respeito das técnicas não convencionais de solução de conflitos encontra-se ainda em fase embrionária, mas já parece caduco, tamanha a esquizofrenia desnudada pelo sistema pacificador. É difícil admitir serenamente, diante da tradição do direito tributário, iniciativas que flertam com os institutos e métodos de silhueta acentuadamente privada para o enfrentamento dos problemas públicos. Não obstante, há que se transpor as barreiras do *pré-conceito*.

Não há como esconder, contudo, a evolução quase convulsiva da sociedade e um paradigma de relações cada vez mais complexas, impactando decisivamente na construção e aplicação do direito, de modo a desaguar em legislações com um conteúdo mais aberto, caracterizadas por indeterminação e largas zonas de vagueza, concebidas pela renovação instantânea em uma Era digital. Esses espaços marcados por incertezas, e até um certo discricionarismo, ingressam com maior frequência na atividade tributária, suscitando o desempenho mais ativo do cidadão no procedimento tributário e na formação da vontade administrativa. Nesse caminho, quanto mais afastada a participação dos sujeitos passivos na atividade tributária, mais se transforma a relação fiscal em uma relação meramente de poder, menos jurídica, justa e equilibrada.



A inserção dos sujeitos passivos no processo tributário é um imperativo do Estado democrático de direito, exigindo a oitiva dos cidadãos nos processos de tomada das decisões definitivas pela administração pública, uma vez que a incerteza jurídica do ordenamento normativo corrói visceralmente a segurança das relações, cujo compromisso da aplicação perfeita é progressivamente imputado ao contribuinte. A doutrina estrangeira tem ecoado a conveniência dos mecanismos não convencionais em diferentes etapas dos procedimentos fiscais, sobretudo naquelas questões que remetem a alguma margem de discricionariedade ou incerteza, enfatizando que é vedado às partes intervirem voluntariamente para modificar os chamados elementos substanciais da relação obrigacional de natureza tributária, “*pero ello no impide la manifestación del consentimiento de cualquiera de ellas en la determinación o concreción de alguno de sus aspectos no sometidos al principio de legalidad.*” (VICENTE-ARCHE COLOMA, 2018, p. 254).

A concepção do modelo multiportas encontra resistências, é verdade, especialmente no pensamento dos juristas que não reconhecem a inserção, no universo do direito tributário, das técnicas que pretendem penetrar na discussão das situações tradicionalmente objetivas e vinculadamente interpretadas. Eurico Marcos Diniz de Santi (2008, p. 174-176) abordou a temática das vias alternativas de resolução de conflitos em matéria tributária como uma “modernidade”, sugerindo um fenômeno de *paranoia* ou *mistificação*, a partir de tentativas de legitimação, no direito fiscal, da discricionariedade que se alastra na compreensão no direito. Perfilhando uma crítica bem contundente ao paradigma consensual, defende que o modelo representaria a “ruptura da legalidade” e a relativização de conceitos consagrados dos institutos do direito tributário, com uma repercussão de absoluta insegurança jurídica para as relações jurídicas, além da contribuição para o alavancamento da corrupção e a formatação do que chamou de cenário do “paraíso transacional”.

É importante não desconsiderar, sem embargo, que o exagerado formalismo que modelou o direito tributário na sua essência criadora vem sendo ressignificado pela realidade social, encontrando-se no direito comparado as luzes para o caminho da mudança: “A pacificação e obtenção do consenso na operação de interpretação e de aplicação da norma resulta numa vantagem importante na gestão e aplicação do sistema fiscal desde que sejam respeitados os princípios da transparência e se garanta uma clareza na aplicação das regras.” (GUIMARÃES, 2008, p. 165). As experiências comparadas de Portugal, Espanha e Itália revelam-se paradigmáticas para o desenvolvimento das técnicas adequadas no Brasil. São modelos



implementados e experimentados com resultados importantes na prática tributária de nações europeias, enquanto a ordem jurídica brasileira permanece a reboque nessa discussão, debruçada em dogmas superados e numa cultura conservadora.

Certamente, não existe uma solução simples, muito menos de curto prazo, para a superação dos problemas brasileiros, mas os resultados importantes da justiça multifacetada tendem a legitimar a proposta. Ainda que a doutrina aponte como vantagens dos métodos não convencionais de resolução de litígios fiscais somente os ganhos de celeridade e a redução expressiva de processos que sobrecarregam o poder judiciário (MACHADO, 2008, p. 127), a maior e verdadeira serventia dos mecanismos adequadas é *proporcionar decisões melhores*. Na realidade, tem-se um ganho global na aplicação participativa do direito, mais equilibrado e justo, com o plus de diminuição da litigância.

As técnicas adequadas para a pacificação tributária provocam uma ruptura com o modelo estadocêntrico de dissipação de conflitos, reconhecendo que todas as maneiras de resolver as controvérsias possuem e merecem a mesma dignidade constitucional da via estatal tradicional. Trata-se de reconhecer que não existe, *a priori*, mecanismos *melhores ou piores* para solucionar os conflitos fiscais, coexistindo técnicas que são *mais ou menos adequadas* para o enfrentamento de cada questão.

259

6 UMA PROPOSTA INACABADA

É sobretudo na indefinição fática e jurídica, *prima facie*, que impera o clamor pela concertação no direito tributário, não fazendo qualquer sentido, vale ressaltar, defender um modelo multiportas, com traços de consensualidade, naqueles espaços puramente objetivistas, em que a legislação é absolutamente inteligível e clara.

O texto constitucional brasileiro não impõe óbices à implementação de um modelo permissivo de vias concertadas para a gestão e a resolução de conflitos em matéria tributária, estimulando, ao contrário, o exercício da cidadania e a participação democrática. Não se quer dizer, no entanto, que as vias não tradicionais sejam um universo completamente aberto, manipulável livremente e ao deleite dos interessados envolvidos na relação jurídico-tributária. Diversamente, há tipos legais de objetividade inescapável e que não comportam o recurso às vias alternativas consensuais, sob pena de ofensa à legalidade. O descarte simplista de créditos

tributários, constituídos a partir de um ato formal, com contornos legais rígidos, é capaz de revelar, muitas vezes, uma arbitrariedade travestida de discricionariedade.

Ora, se uma certa legislação do imposto sobre veículos automotores estabelece uma alíquota de 2% incidente sobre um determinado automóvel, cujo valor é R\$ 50.000,00, não resta sombra de dúvidas que o imposto a pagar corresponde a R\$ 1.000,00. Não há espaço, *a priori*, para a claudicância, não existe aqui incerteza, extrapolando as fronteiras da legalidade, nesse caso, a hipótese consensual. Transigir, mediar ou conciliar nesses domínios de absoluta certeza, sem um regime jurídico específico emanado do Parlamento, estabelecendo critérios razoáveis, implicaria uma nítida e indesculpável afronta à legalidade.

Por outro lado, a qualificação de comportamentos praticados por contribuintes como supostamente abusivos, sejam em investidas voltadas a empreender ações de planejamento tributário, sejam diante da qualificação de situações juridicamente tributáveis, sempre que as circunstâncias factuais admitam alguma margem de interpretação subjetiva, revelam espaços inegavelmente sensíveis à consensualidade.

É nesse cenário, a partir do reconhecimento de que há casos, sim, em que a lei é claudicante, encerrando incertezas jurídicas na operação aplicativa, que devem ser legitimadas e estimuladas as técnicas adequadas e o modelo multiportas. É reconhecer um espaço de atuação técnica e especializada, por exemplo, em casos em que lei autorizativa permita o procedimento arbitral tributário. É reconhecer, igualmente, a existência de incertezas no ato concretizador das normas jurídico-tributárias, que suscitam dificuldades ao intérprete-aplicador, muitas vezes insuperáveis *a priori*, sugerindo a formatação de uma decisão administrativa dialogada, pautada na participação democrática dos cidadãos, a partir de uma intervenção preventiva ou posterior voltada à dissipação dos litígios, em cujo espaço se mostra legítima a postulação das técnicas de transação, mediação ou conciliação. Tudo sem afastar, naturalmente, aquela atribuição que justifica a própria existência do Estado moderno, que é a garantia inerente ao poder judiciário inafastável, acomodado, contudo, em um sistema multijurisdicional.

A postulação do modelo multiportas em direito tributário questiona e reivindica a superação da concepção impositiva de judiciário como (sempre) a melhor solução para os conflitos, alicerçada unicamente numa concepção de “poder” do Estado, a partir de uma afirmação simples e voluntarista de supremacia, como algo que desconhece e ignora os direitos participativos dos cidadãos. O modelo plural permite encontrar vias mais econômicas, céleres e eficientes no percurso de imposição fiscal, atingindo decisões mais assimiláveis, confiáveis e



seguras. Nesse sentido, note-se que a justificativa comum encontrada para a imposição da força pelo Estado, supostamente necessária para servir como um desestímulo ao contribuinte mal pagador, demonstrou-se completamente falaciosa com a colapso do modelo executivo de cobrança de tributos. O Estado não consegue satisfazer os seus créditos e sua demonstração de força transforma-se em uma retórica inútil. Ao mesmo tempo, incrementa-se a cada dia a máquina pública, com equipamentos, recursos humanos, materiais e imateriais, pretendendo-se justificar a presença do Estado na busca de uma solução que não se alcança.

A proposta do modelo multiportas reside, dessa forma, em identificar qual papel poderiam desempenhar as técnicas alternativas (arbitragem, transação, mediação, conciliação) no âmbito do direito tributário, com as necessárias e possíveis adaptações decorrentes da filosofia que cerca cada construção jurídica. Cabe à lei definir, pois, diante desse quadro que reconhece e admite a concertação na seara fiscal, em que termos e limites (proposta *lege ferenda*), admitirá cada técnica complementar.

261

CONCLUSÃO

É bem sabido que a novidade incomoda, porque chacoalha e perturba a normalidade das coisas. A gênese do conceito multiportas não avançou imune à crítica. E não tende a ser diferente, por razões bem mais complexas e sensíveis, no âmbito do direito tributário.

Qualquer ordenamento jurídico indutor de litigiosidade não pode ser considerado, naturalmente, um arquétipo exemplar de justiça. Quando os cidadãos do Estado, incluídos os contribuintes, buscam maciçamente as instâncias do poder judiciário, significa que há um descontentamento crônico no que tange às regras de convivência e à sua aplicação concreta.

A ideia de justiça, refletida na pacificação social, pressupõe a possibilidade de participação mais ativa dos cidadãos nas mais diferentes manifestações de conflitos que as relações intersubjetivas necessariamente sugerem. Embora tendencialmente objetivista, o direito tributário não é uma ciência exata, tanto pela imprecisão da linguagem normativa, quanto pela intervenção inafastável do sujeito cognoscente.

O direito tributário encerra uma particularidade especial, aliás, tendo em vista ser orientado por um conjunto de valores próprios, dignos de louvor, que não admitem conceber a tributação senão como um sistema complexo no qual as normas estejam racionalmente articuladas, em consonância com as respectivas capacidades econômicas por eles gravadas.



Grande parte das questões ventiladas pela doutrina conservadora para rechaçar a admissibilidade dos métodos adequados de resolução dos conflitos fiscais já foram ou estão sendo debatidas no direito tributário comparado, havendo um extenso caminho, pois, a ser explorado com a incursão em experiências estrangeiras, sem o desprezo, seguramente, das peculiaridades inerentes a cada sujeito nacional e o seu respectivo ordenamento jurídico.

O tributo justo precisa estar paramentado com um sistema processual equitativo, suficientemente capaz de corrigir, ou, pelo menos, temperar as injustiças na formação do tributo, fortalecendo a confiança entre as partes, além de enaltecer outros valores alçados ao status constitucional, como a celeridade, a segurança jurídica, a eficiência e a previsibilidade, de modo a impactar positivamente no palco de litigiosidade.

REFERÊNCIAS

ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008.

262

ARISTÓTELES. *Política*. Lisboa: Presença e Círculo de Leitores, 1965-1975.

ATALIBA, G. Justiça para todos. *Revista da Associação dos Juízes Federais do Brasil*, ano 6, n. 19, out. 1987.

BARBOSA, R. *Oração aos moços*. 5. ed. Rio de Janeiro: Casa de Rui Barbosa, 1999.

BECKER, A. A. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

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

CAMPOS, R. Não há perigo de melhorar. *Folha de S. Paulo*, São Paulo, 05 dez. 1999. Mercado. Disponível em: <https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2017/04/1876134-leia-o-texto-de-1999-nao-ha-perigo-de-melhorar-de-roberto-campos.shtml>. Acesso em: 26 ago. 2019.

CATARINO, J. R. *Para uma teoria política do tributo*. 2. ed. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2009.

CATARINO, J. R. *Redistribuição tributária: estado social e escolha individual*. Coimbra: Almedina, 2008.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. *Dados abertos*: dados gerenciais do CARF. Disponível em: <http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/relatorios-gerenciais/dados-abertos-final.pdf>. Acesso em: 9 set. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *A execução fiscal no Brasil e o impacto no judiciário*. Brasília, DF: CNJ, 2011.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. *Justiça em números 2018*: ano-base 2017. Brasília, DF: CNJ, 2018.

CORNEJO, H. M. La tendencia inquisitiva en el derecho tributario. In: BANDEIRA DE MELLO, C. A. (org.). *Direito tributário*: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997. 340 p.

DEL VECHIO, G. *Direito e Paz*: Ensaios. Braga: Scientia & ARS, 1968.

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

FAVEIRO, V. A. D. *Fiscalidade nacional contemporânea*. Lisboa: Ministério das Finanças, 1964.

GUIMARÃES, V. B. O papel da vontade na relação jurídico-tributária: contributo para a compreensão da possibilidade técnica-legal da conciliação e transação como forma de extinguir o débito tributário. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

GUIMARÃES, V. B. Princípios gerais da fiscalidade. In: CATARINO, J. R.; GUIMARÃES, V. B. (coord.). *Lições de fiscalidade*: princípios gerais e fiscalidade interna. v. 1. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2013.

HAYEK, F. A. *The mirage of social justice*: law, legislation and liberty. London: Routledge and Kegan Paul, 1976-1982.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. *Custo unitário do processo de execução fiscal na justiça federal*. Brasília, DF: Secretaria de Assuntos Estratégicos da Presidência da República, 2011.

MACHADO, H. B. Transação e arbitragem no âmbito tributário. In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário*: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

MALTEZ, J. A. *Princípios de ciência política: o problema do direito*. Lisboa: ISCSP, 1996. v. 2. 652 p.

MONTESQUIEU, C. S. *O espírito das leis*. 2. ed. Tradução: Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

NABAIS, J. C. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. *PGFN propõe medidas para fortalecer a cobrança da dívida ativa da União*. Notícias, 23 mar. 2019. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2019/pgfn-propoe-medidas-para-fortalecer-a-cobranca-da-divida-ativa-da-uniao>. Acesso em: 5 set. 2019.

RAWLS, J. *Uma teoria da justiça*. Lisboa: Presença, Fragmentos, 1991.

SANTI, E. M. D. Transação e arbitragem no direito tributário: paranóia ou mistificação? In: SARAIVA FILHO, O. O. P.; GUIMARÃES, V. B. (org.). *Transação e arbitragem no âmbito tributário: homenagem ao jurista Carlos Mário da Silva Velloso*. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

264

SCHUMPETER, J. A. *Capitalismo, socialismo e democracia*. Rio de Janeiro: Zahar, 1984.

SEN, A. K. *Desenvolvimento como liberdade*. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SOUSA, R. G. *Compêndio de legislação tributária*. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (coord.). Obra póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TORRES, H. T. Transação, arbitragem e conciliação judicial como medidas alternativas para resolução de conflitos entre administração e contribuintes: simplificação e eficiência administrativa. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, mar. 2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29493>. Acesso em: 11 nov. 2011.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. *El arbitraje en el ordenamiento tributario español: una propuesta*. Madrid: Marcial Pons; Barcelona: Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005.

VICENTE-ARCHE COLOMA, P. El modelo de arbitraje tributario de Portugal y su posible traslación al ordenamiento tributario español. *Revista de Finanzas Públicas e Direito Fiscal: artigos, comentários de jurisprudência, resenhas e crônica de actualidade*. Lisboa, año 10, n. 3 e 4, p. 247-271, verão 2018.

WOLKMER, A. C. *Pluralismo jurídico: fundamentos de uma nova cultura no direito*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Alfa Ômega, 2001.



Submissão: 18/06/2020

Aceito para Publicação: 03/05/2021

DOI: 10.22456/2317-8558.104436