

MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA: O CONSENSO COMO TÉCNICA DE GOVERNO FISCAL

Carlos Henrique Machado

Doutor e Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).

Artigo recebido em 26.01.2026 e aprovado em 27.02.2026.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Mediação e consensualidade no direito tributário: fundamentos e resistências 3 Experiências normativas de mediação tributária no direito comparado 4 Mediação tributária no Brasil: um modelo em construção 5 Limites, riscos e critérios de adequação da mediação tributária 6 Considerações finais 7 Referências.

RESUMO: O artigo examina a admissibilidade e as potencialidades da mediação em matéria tributária no contexto do Estado Democrático de Direito, compreendendo-a como técnica consensual orientada à prevenção e ao tratamento integral dos conflitos fiscais. Adota-se abordagem dogmática, comparada e normativa, por meio da qual se analisa a institucionalização relativamente recente da mediação como instituto geral no ordenamento jurídico brasileiro, bem como as resistências históricas à sua aplicação no âmbito tributário, especialmente em razão da legalidade estrita e da indisponibilidade do crédito. O estudo investiga experiências normativas nacionais e estrangeiras, além de iniciativas legislativas em curso, destacando os riscos de tratamentos anti-isonômicos e a necessidade de um regime jurídico próprio no contexto fiscal. Conclui-se que a mediação tributária é juridicamente viável e funcionalmente adequada para as controvérsias complexas, desde que estruturada com base em critérios normativos claros, transparência e controle institucional.

PALAVRAS-CHAVE: Mediação tributária. Consensualidade. Multiportas. Democracia fiscal.

MEDIATION IN TAX LAW: CONSENSUS AS A TECHNIQUE OF FISCAL GOVERNANCE

CONTENTS: 1 Introduction 2 Mediation and consensus in tax law: foundations and resistances 3 Normative experiences of tax mediation in comparative law 4 Tax mediation in Brazil: a model under construction 5 Limits, risks and criteria for the adequacy of tax mediation 6 Final considerations 7 References.

ABSTRACT: This article examines the admissibility and potential of tax mediation within the framework of the Democratic State governed by the rule of law, understanding it as a consensual technique aimed at the prevention and comprehensive treatment of tax disputes. A dogmatic, comparative, and normative approach is adopted, through which the relatively recent institutionalization of mediation as a general legal institute in the Brazilian legal system is analyzed, as well as the historical resistance to its application in tax matters, particularly due to strict legality and the unavailability of tax claims. The study investigates national and foreign normative experiences, in addition to ongoing legislative initiatives, highlighting the risks of unequal treatment and the need for a specific legal framework in the tax context. It concludes that tax mediation is legally viable and functionally appropriate for complex disputes, provided that it is structured on the basis of clear normative criteria, transparency, and institutional control.

KEYWORDS: Tax mediation. Consensuality. Multi-door system. Fiscal democracy.

1 INTRODUÇÃO

A mediação constitui uma diretriz relativamente recente no direito positivo brasileiro, embora seja antiga a reivindicação doutrinária pelas formas consensuais de tratamento de conflitos. No campo tributário, entretanto, a sua admissibilidade ainda suscita resistências teóricas e institucionais, historicamente contidas por uma leitura rígida de princípios como a legalidade estrita e a indisponibilidade do crédito tributário.

O problema central do artigo consiste em identificar as condições necessárias para que a mediação possa ser compatibilizada com o regime jurídico tributário brasileiro, sem comprometer a isonomia, a legalidade e a segurança jurídica. O objetivo é demonstrar que a mediação tributária, quando adequadamente delimitada por meio de critérios normativos e institucionais, apresenta potencial para tratar os conflitos de maior complexidade de forma eficiente e democraticamente orientada.

Adota-se metodologia dogmática, comparada e normativa, com análise da legislação, da doutrina e de experiências nacionais e estrangeiras. Como resultado, sustenta-se a necessidade de um regime jurídico próprio para a mediação tributária, integrado ao sistema multiportas e orientado por critérios de adequação, controle e transparência.

2 MEDIÇÃO E CONSENSUALIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO: FUNDAMENTOS E RESISTÊNCIAS

O recurso institucional à mediação¹, em termos gerais, constitui diretriz de incorporação absolutamente recente no direito positivo brasileiro, embora ressoe uma reivindicação doutrinária bastante antiga, fazendo parecer verdadeira ousadia cogitar a sua adoção nos domínios do direito tributário².

Só no ano de 2015, com o advento do Código de Processo Civil (Lei n. 13.105, de 2015) e do Regime Jurídico da Mediação (Lei n. 13.140, de 2015), o instituto passou a contar com uma disciplina geral dotada de contornos institucionais mais claramente definidos, refletindo tendências dogmáticas oriundas do direito comparado. Ainda assim, é relevante observar que o regime legal da autocomposição³, por meio da mediação, já nasceu expressamente aberto à resolução consensual de conflitos envolvendo os órgãos da administração pública⁴.

1. Dispõe o Código de Processo Civil: “Art. 165. Os tribunais criarão centros judiciários de solução consensual de conflitos, responsáveis pela realização de sessões e audiências de conciliação e mediação e pelo desenvolvimento de programas destinados a auxiliar, orientar e estimular a autocomposição. [...] § 3º O mediador, que atuará preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, auxiliará aos interessados a compreender as questões e os interesses em conflito, de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar, por si próprios, soluções consensuais que gerem benefícios mútuos”.
2. A mediação em direito público não é um conceito recente, contando com referências na doutrina estrangeira há algum tempo: “Much law is now made, not by legislatures or courts, but by administrative agencies such as the Environment Protection Agency and the Federal Trade Commission. Negotiated rulemaking (‘reg-neg’) is a form of transactional mediation among the parties likely to be affected by a regulation on a particular issue. Instead of transactional mediation to form a private contract, the deal formed by the parties in reg-neg is a government regulation. Accordingly, the mediation sessions are open to the public. Reg-neg is encouraged by federal and state statutes, and many agencies use it” (WARE, S. J. *Principles of alternative dispute resolution*. 3. ed. Saint Paul: West Academic Publishing, 2007. p. 432).
3. Nesse sentido, dispõe a Lei n. 13.140, de 2015: “Art. 33. Enquanto não forem criadas as câmaras de mediação, os conflitos poderão ser dirimidos nos termos do procedimento de mediação previsto na Subseção I da Seção III do Capítulo I desta Lei. Parágrafo único. A Advocacia Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, onde houver, poderá instaurar, de ofício ou mediante provocação, procedimento de mediação coletiva de conflitos relacionados à prestação de serviços públicos”.
4. Lembre-se que a Lei n. 13.140, de 2015, incluiu o art. 14-A no Decreto n. 70.235, de 1972, equiparando a composição extrajudicial à reclamação para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, relativamente a sujeitos passivos que sejam órgãos ou entidades de direito público da administração pública federal.

Uma peculiaridade que distingue e enaltece a mediação em relação às demais vias adequadas de prevenção e resolução de conflitos é precisamente a *voluntariedade*, uma vez que as partes ficam desobrigadas a aderir ou a permanecer envolvidas no procedimento de composição, que pode ser renunciado a qualquer tempo. Trata-se, por si só, de um atributo que confere grande utilidade à mediação em conflitos de natureza tributária, justamente porque não é excludente de opções sucessivas e eventualmente mais adequadas à solução da controvérsia. Como afirma Faleck, “se a mediação falhar, o mediador poderá fazer uma recomendação informada sobre qual o melhor procedimento a ser escolhido em seguida”⁵.

A mediação tributária projeta uma ideia relativamente “revolucionária” no contexto brasileiro, na medida em que a tradição jurídica nacional se encontra fortemente ancorada no sistema de *civil law*, marcado por intensa produção normativa, em especial no que tange à disciplina dos tributos. Tal cenário faz lembrar as palavras de Alfredo Augusto Becker, reportando-se ao período político anterior à reforma tributária de 1965 como um verdadeiro “manicômio jurídico-tributário”. Além disso, a cultura jurídica e social brasileira historicamente não se estruturou sobre uma participação efetiva da sociedade nos espaços decisórios do poder estatal, enquanto afirmação concreta da cidadania plena. Nesse contexto, são compreensíveis as resistências e a estranheza em relação à expansão de institutos consensuais, a exemplo da mediação, no âmbito das questões de direito tributário.

A dimensão tributária da mediação evoca os ensinamentos de Luis Alberto Warat, ao propor a superação dos limites puramente técnicos da arrecadação para alcançar a compreensão do tributo como ferramenta social. Nessa direção, destaca-se a centralidade dos elementos humanos da relação tributária, com ênfase na confiança, na legitimidade democrática e no diálogo entre o Estado e os contribuintes. Trata-se de reconhecer, desse modo, que a relação tributária, enquanto *relação humana*, não se exaure apenas na técnica normativa, mas também se constrói a partir de dimensões afetivas e perceptivas do tributo: *sentir o sentimento do outro*⁶. Sob esse prisma, o corpo institucional

5. WARAT, L. A. *Surfando na pororoca: o ofício do mediador*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. v. III, p. 20.

6. FALECK, D. *Manual de design de sistemas de disputas: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 119. Diego Faleck

da mediação tributária deve ser concebido de modo a harmonizar-se com um sistema multiportas⁷, em conformidade com os princípios da legalidade, da coerência orgânica e da disponibilidade motivada do crédito tributário. A mediação tributária, nesse contexto, *não significa uma renúncia estatal*, mas, sim, a construção de entendimentos possíveis dentro dos limites autorizados pela lei, restaurando os canais de comunicação e prevenindo os litígios⁸.

A mediação, assim como a conciliação, busca filtrar as disputas submetidas ao crivo do Poder Judiciário, diferentemente do que ocorre com a arbitragem, que se apresenta como um mecanismo *substitutivo* da jurisdição convencional. O procedimento de mediação, ademais, não assume caráter invasivo, permitindo ao facilitador (mediador) que atue de forma colaborativa, sem qualquer poder decisório, limitando-se a conduzir o diálogo para que os próprios envolvidos construam uma solução.

A doutrina estrangeira já se encarregou de desenvolver estudos de natureza psicológica sobre os conflitos, demonstrando que as tomadas de decisão em contextos de conflituosidade tendem a ser falhas e marcadas por certo grau de irracionalidade. Nesse sentido, precisamente, Carroll e Mackie destacam que a mediação possui valiosa vocação para a obtenção de diversos benefícios, tais como o fortalecimento da reputação não conflituosa dos envolvidos,

complementa: “Existem casos em que, da perspectiva pública, a mediação pode se revelar inapropriada. Casos de grande repercussão constitucional, por exemplo, casos criminais que necessitam de sanção pública, ou casos em que existam constantes violações de direitos por um litigante repetitivo podem não ser apropriados para a mediação” (FALECK, D. *Manual de design de sistemas de disputas: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 122).

7. MACHADO, C. H. *Modelo multiportas no direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2021.
8. Luis Alberto Warat surge como inspiração poética no campo da mediação, ao introduzir a pedagogia da sensibilidade e a escuta responsável como fundamentos capazes de transformar a linguagem jurídica em ponte, não em instrumento de violência. A mediação apresenta-se, assim, como um espaço de encontro, no qual a alteridade promove a redistribuição do poder simbólico e a lei reencontra a pessoa. Segundo ensina Warat, mediar implica esvaziar a xícara da certeza e se desprender do ego para abrir espaço ao outro, assumindo papel central a escuta ativa, a humildade cognitiva e o reconhecimento da complexidade dos afetos. Essa postura se coloca em contraposição ao formalismo procedimental e ao legalismo estrito, reafirmando a mediação como prática jurídica comprometida com o diálogo, a compreensão e a humanização das relações jurídicas (cf. WARAT, L. A. *Surfando na pororoca: o ofício do mediador*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2004. v. III, p. 28).

a economia dos custos associados à solução dos litígios, a concentração das cargas de negociação no foco dos problemas, a busca por maior objetividade na composição dos conflitos, a promoção de uma abordagem holística da controvérsia, a preservação da neutralidade necessária, o recurso a um aparato diversificado de ferramentas auxiliares, além da atuação pautada por energia, paciência e persistência⁹.

3 EXPERIÊNCIAS NORMATIVAS DE MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO COMPARADO

O instituto da mediação tributária vem assumindo conformações jurídicas diversificadas nos modelos de direito comparado, materializando-se a partir de distintas premissas conceituais e de formulações normativas próprias.

Na Itália, a partir de 2011, foram introduzidos os institutos do *reclamo* e da *mediazione*, como mecanismos consensuais previstos no Decreto Legislativo n. 546, de 1992 (art. 17-bis)¹⁰, com alterações promovidas pelo Decreto-lei n. 50, de 2017, em paralelo à previsão do *accertamento con adesione* (prevenção extrajudicial de litígios) e da *conciliazione giudiziale* (resolução judicial de litígios). Em linhas gerais, nas controvérsias tributárias envolvendo atos da *Agenzia delle Entrate*, cujo valor não exceda cinquenta mil euros¹¹, a reclamação (*il reclamo*) pode ser apresentada conjuntamente com uma proposta de mediação (*la mediazione*), destinada à redeterminação do montante exigido (*rideterminazione dell'ammontare*)¹².

9. CARROLL, E.; MACKIE, K. *International mediation: the art of business diplomacy*. The Hague: Kluwer Law International, 2000. p. 11-26.

10. Disponível em: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:1992;546~ART17bis!vig=>.

11. “Il reclamo e la mediazione. 1. Per le controversie di valore non superiore a cinquantamila euro (1), il ricorso produce anche gli effetti di un reclamo e puo’ contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell’ammontare della pretesa. Il valore di cui al periodo precedente è determinato secondo le disposizioni di cui all’articolo 12, comma 2. Le controversie di valore indeterminabile non sono reclamabili, ad eccezione di quelle di cui all’articolo 2, comma 2, primo periodo.”

12. Francisco Nicolau Domingos explica que “a reclamação se reveste de uma natureza obrigatória, de modo que constitui requisito de admissibilidade de um recurso contencioso junto às comissões tributárias” (DOMINGOS, F. N. *Transação e a mediação tributárias: um imperativo?* In: DOMINGOS, F. N. [org.]. *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 165).

Trata-se de uma negociação formalizada por meio de um recurso que produz, simultaneamente, os efeitos de reclamação administrativa, podendo conter proposta de mediação destinada à retificação do valor exigido, não sendo, em regra, admitida para disputas de *valor indeterminado*. A reclamação e a proposta de mediação são examinadas pelos órgãos arrecadatórios por intermédio de estruturas administrativas *específicas, apropriadas e autônomas* em relação àquelas responsáveis pela atividade fiscalizatória e de investigação preliminar dos fatos tributários exigíveis. O modelo configura, assim, verdadeira *etapa pré-litigiosa* do procedimento tributário, na qual se viabiliza o encerramento consensual dos conflitos, incumbindo à autoridade tributária, sempre que não acolher a reclamação ou a proposta de mediação apresentada, formular uma manifestação motivada que leve em consideração a incerteza jurídica da controvérsia, o grau de sustentabilidade da pretensão fiscal e uma análise pautada no princípio da economicidade da ação administrativa (art. 17-bis).

No Reino Unido, a “mediação tributária” já existe desde a década de 1990, sendo operacionalizada por meio do denominado *Adjudicator’s Office*. Conforme explica Eva Andrés Aucejo, o modelo tem por finalidade investigar as reclamações envolvendo as matérias tributárias, especialmente no que se refere à aplicação justa e consistente de políticas e orientações fazendárias. Uma vez admitida a tramitação de reclamação pelo órgão responsável pela mediação, é também encaminhada uma solicitação ao órgão administrativo competente, contendo as informações detalhadas sobre o objeto controvertido, bem como a documentação correspondente¹³. Como regra geral, a mediação é buscada na quase totalidade dos casos, configurando-se uma tentativa efetiva de composição consensual apta a solucionar o conflito instaurado.

O modelo britânico de mediação tributária pode ser acionado tanto pelo sujeito passivo quanto pela própria autoridade tributária, encontrando espaço sempre que exista *incerteza* quanto ao conteúdo do lançamento fiscal, seja pela indeterminação dos fatos, seja pela indefinição na sua qualificação jurídica. Nessas situações, a existência de *dúvida razoável* viabiliza a concertação em relação aos pressupostos *de fato* ou *de direito* do lançamento tributário, materializando um ambiente propício e mais adequado à construção de soluções consensuais. O processamento das reclamações orienta-se pelos princípios da

13. ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 28.

celeridade, da objetividade e da imparcialidade, alcançando-se, em média, soluções definitivas em um prazo de cinco meses¹⁴.

A atuação do *Adjudicator's Office* abrange, em paralelo, a apuração de queixas formuladas pelos contribuintes no âmbito das relações mantidas com a administração tributária, sendo responsável pela apreciação de reclamações em hipóteses específicas, tais como: atuação falha e erros em geral de órgãos incumbidos da gestão fiscal; morosidade administrativa e atrasos injustificados; fornecimento de informações inadequadas ou enganosas; condutas impróprias dos agentes da administração na prestação de atendimento ao contribuinte e exercício inadequado de poderes discricionários. O mediador atua, assim, como *terceiro imparcial* em relação aos interesses em disputa, propondo uma composição amigável orientada à resolução do conflito¹⁵.

Na França, o Decreto n. 2002-612, de 26 de abril de 2002, instituiu uma espécie de “ouvidoria” (*médiateur*) no âmbito do Ministério de Economia, Finanças e Indústria. O mediador é competente para receber reclamações individuais relacionadas ao funcionamento dos serviços do Ministério em suas relações com os usuários dos serviços, sendo designado como *Défenseur des droits* (“Defensor dos direitos”). A reclamação dirigida ao *médiateur* deve ser precedida de uma iniciativa prévia por parte do usuário, a qual resulte em rejeição total ou parcial do pleito originalmente formulado, circunstância que legitima o encaminhamento da demanda ao mediador. Incumbe ao mediador, sempre que a denúncia se revele devidamente fundamentada, formular recomendações ao serviço questionado, apresentando um relatório anual ao Ministro, assegurada a publicidade do documento, no qual se procede à avaliação das atividades

14. ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008. p. 24.

15. DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 251-252. Nicolau Domingos cita ainda que, atualmente, estão em vigor no Reino Unido alguns programas-piloto no domínio dos métodos alternativos de resolução de litígios, mais concretamente um programa de mediação para as grandes, médias e pequenas empresas, além dos empresários individuais, em que um terceiro (*facilator*), que ainda não tenha tido intervenção no processo, buscará obter um acordo entre os sujeitos da relação tributária (cf. DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016. p. 253).

desenvolvidas, bem como à formulação de propostas destinadas ao aperfeiçoamento do funcionamento dos serviços públicos em relação aos usuários¹⁶.

Em perspectiva alvissareira, Espanha e Portugal igualmente vêm debatendo a possibilidade de implementação da mediação tributária, na esteira de experiências comparadas. Conforme assinala Gemma Patón García, defende-se no contexto espanhol, há algum tempo, a adoção de um modelo de *mediación tributaria* inspirado no ordenamento jurídico norte-americano, estruturado a partir de um procedimento desprovido de excessiva complexidade e baseado na atuação de um terceiro neutro, cuja função é contribuir para a resolução dos conflitos¹⁷.

A proposta reforça o paradigma de consensualidade presente no sistema tributário espanhol, assentado no instituto das *actas con acuerdo*, expressamente previsto na *Ley General Tributaria*, descortinando um alargamento progressivo das potencialidades de atuação dos órgãos de administração fiscal, e justificado, em especial, pela “mayor agilidad en las comprobaciones de menor entidad”. García sustenta a relevância da busca por elevados índices de cumprimento voluntário, sobretudo no âmbito dos procedimentos de comprovação limitada, defendendo a criação de um mecanismo convencional que permita ao contribuinte ajustar-se à legalidade, mediante a definição consensual do fato controvertido gerador da incerteza jurídica (*incertidumbre*). Nas suas palavras, trata-se de assegurar “la búsqueda del mayor índice de cumplimiento voluntario, sobre todo, en el ámbito de las actuaciones de comprobación limitada, que amparase un mecanismo convencional en el procedimiento en el que el contribuyente tuviera la ocasión de ajustarse a la legalidad con el resultado de determinar el hecho controvertido que genera incertidumbre”¹⁸.

A reivindicação da doutrina espanhola em relação à mediação tributária converge, portanto, para a concepção de um procedimento relativamente simples, centrado na figura de um terceiro estranho à relação (mediador), que atue

16. FRANÇA. Décret n. 2002-612 du 26 avril 2002. Instituant un médiateur du ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. Disponível em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000000407822>.

17. PATÓN GARCÍA, G. Mediación tributaria en España: una posibilidad en los procedimientos de aplicación de los tributos? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 201-209.

18. PATÓN GARCÍA, G. Mediación tributaria en España: una posibilidad en los procedimientos de aplicación de los tributos? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 201, 205.

como facilitador da solução consensual. O mediador tributário, nesse sentido, diferentemente do árbitro, não profere decisão, cabendo às próprias partes, em posição de equilíbrio, a construção de um desfecho para o litígio. Nesse sentido, a adoção da mediação tributária pode representar um método dotado de relevantes potencialidades, especialmente durante o trânsito das audiências e antes mesmo da formulação de proposta de pagamento ou da tomada de qualquer decisão unilateral pela administração tributária¹⁹.

Recentemente, com o advento da *Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero*, a Espanha passou por uma profunda transformação nos processos civis e comerciais, inaugurando um novo marco normativo de “medidas en materia de eficiencia del Servicio Público de Justicia”²⁰. Embora não enfrente diretamente as questões tributárias, a legislação promove de maneira relevante a utilização da mediação e de outros métodos adequados de resolução de controvérsias (*métodos adecuados de solución de controversias*), inclusive estabelecendo-os, em determinadas hipóteses, como requisito de procedibilidade das demandas judiciais²¹. Tal diretriz normativa acaba por irradiar efeitos indiretos sobre

19. PATÓN GARCÍA, G. Mediación tributaria en España: una posibilidad en los procedimientos de aplicación de los tributos? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 209.

20. Do Preâmbulo, item IV, da lei sancionada pelo Rei da Espanha, Felipe VI, colhe-se a seguinte passagem: “Se debe recuperar la capacidad negociadora de las partes, con la introducción de mecanismos que rompan la dinámica de la confrontación y la crispación que invade en nuestros tiempos las relaciones sociales. Para ello es necesario introducir medidas eficaces que no se degraden ni transformen en meros requisitos burocráticos. Con este fin se ha de potenciar la mediación en todas sus formas e introducir otros mecanismos de acreditada experiencia en el derecho comparado. Dicho esto, no debe olvidarse que España ha desarrollado durante los últimos veinte años importantes iniciativas en favor de la mediación gracias al impulso de las comunidades autónomas que se han dotado de leyes de mediación, han constituido centros y unidades para su implementación efectiva y han desarrollado políticas de fomento”.

21. De acordo com a *Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero*, fica alterado o *Artículo 403 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (Ley 1/2000, de 7 de enero)*: “2. No se admitirán las demandas cuando no se acompañen a ella los documentos que la ley expresamente exija para la admisión de aquellas, cuando no se hagan constar las circunstancias a las que se refiere el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 399 en los casos en que se haya acudido a un medio adecuado de solución de controversias por exigirlo la ley como requisito de procedibilidad o cuando no se hayan efectuado los requerimientos, reclamaciones o consignaciones que se exijan en casos especiales”.

o âmbito tributário²², na medida em que reforça institucionalmente a cultura da consensualidade e da resolução cooperativa dos conflitos, criando um ambiente jurídico favorável à expansão de mecanismos consensuais também nas relações entre a administração tributária e os contribuintes.

Também em Portugal, o discurso favorável à mediação tributária tem encontrado acolhida na doutrina, nos mesmos limites em que se admite a transação. Cumpre destacar que o ordenamento jurídico português desempenha papel de relevo no paradigma europeu do sistema multiportas em matéria tributária, sobretudo em razão do caráter pioneiro do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária, instituído pelo Decreto-lei n. 10/2011. Mais recentemente, o legislador promoveu alterações no Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA), por meio da Lei n. 07/2021²³,

22. Nesse sentido, a *Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero*, preconiza: “Disposición final trigésima primera. Medios de solución de controversias cuando la Administración sea parte. El Gobierno debe elaborar y presentar a las Cortes Generales, en el plazo de dos años a partir de la entrada en vigor de la presente ley, un proyecto de ley que atienda, en el ámbito administrativo, a los medios de solución de controversias cuando una de las partes es la Administración. Esta iniciativa reconocerá las experiencias en mediación que, en los conflictos en que una de las partes es la Administración, se han desarrollado y se están desarrollando en las administraciones que cuentan con competencias en materia de Justicia”.

23. Nesse sentido, prevê a Lei n. 7/2021, de 26 de fevereiro: “Art. 58-A – Reunião de regularização. 1 – Na sequência da apresentação do requerimento previsto no n. 2 do artigo anterior, é agendada uma reunião entre a entidade inspecionada, ou mandatário com poderes especiais para os efeitos previstos no presente artigo, o inspetor tributário e o dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção, com o objetivo de definir os exatos termos em que a regularização pretendida se deve concretizar, designadamente quais as obrigações declarativas a cumprir para o efeito pela entidade inspecionada, com detalhe do respetivo teor. 2 – A referida reunião deve realizar-se no prazo máximo de 15 dias após a entrada do requerimento, devendo a entidade inspecionada indicar duas datas alternativas, compreendidas nesse período, e o meio de contacto preferencial. 3 – Recebido o requerimento, a administração tributária contacta a entidade inspecionada ou o representante indicado, de forma a fixar a data da reunião, valendo como desistência do pedido de reunião a não comparência da entidade inspecionada ou de quem a legalmente represente. 4 – Os termos da regularização são reduzidos a escrito num documento a assinar conjuntamente pelo dirigente do serviço competente para o procedimento de inspeção e pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente, devendo esta proceder voluntariamente ao cumprimento das obrigações dele constantes no prazo de 15 dias após a realização da reunião. 5 – Caso a entidade inspecionada não proceda à regularização no prazo referido no número anterior, ou apenas proceda à regularização parcial, desse facto é feita menção no relatório final. 6 – A assinatura pela entidade inspecionada ou por quem a legalmente represente do documento de regularização preclui o direito desta de sindicar a legalidade das

passando a disciplinar expressamente a realização das *reuniões de regularização* entre a entidade inspecionada e o inspetor tributário durante os procedimentos de fiscalização, reforçando uma perspectiva dialógica e cooperativa no âmbito da atuação administrativa.

Vasco Branco Guimarães sustenta que, em uma análise inicial, o litígio tributário reúne as condições para submeter-se à mediação fiscal²⁴, como uma etapa prévia à resolução contenciosa judicial ou arbitral, ainda que sujeita a posterior homologação por magistrado ou tribunal arbitral. No mesmo sentido, a doutrina portuguesa tem defendido a possibilidade de inserção da mediação no âmbito do direito público, nos limites em que se admite a transação, destacando que, diferentemente da arbitragem, cuja lógica se estrutura na heterodeterminação das soluções, o critério da mediabilidade pressupõe “a existência de um campo não despiendo de transigibilidade”²⁵.

correções projetadas objeto do documento assinado, caso a entidade inspecionada proceda à regularização no prazo previsto no n. 4. 7 – No documento de regularização deve expressamente constar informação do efeito preclusivo previsto no número anterior, bem como do benefício decorrente do pedido de pagamento voluntário das coimas e dos requisitos legais de que depende a sua efetivação” (Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/detalhe/lei/7-2021-158368130>).

24. Como exemplo de *relação patológica* sujeita à mediação, Vasco Branco Guimarães complementa: “Uma matéria onde se nos afigura relevante a eventual utilização da mediação como figura a regulamentar parece ser a da desconsideração pela AT dos factos ou atos enquadrados como antielísivos (art. 38, n. 2, da LGT) ou as situações de planeamento fiscal onde a fixação contraditória mediada permitiria um enquadramento rápido da situação factual como forma de obter uma rápida e eficaz justiça nomeadamente nos procedimentos previstos nos artigos 63 e 64 do CPPT” (GUIMARÃES, V. B. *Mediação no direito tributário [contributo para a avaliação da possibilidade do seu uso na relação jurídica tributária patológica]*. In: DOMINGOS, F. N. [org.]. *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 141).
25. LOPES, D.; PATRÃO, A. A mediação em litígios jurídico-administrativos: contributo para a delimitação do seu âmbito. In: FONSECA, I. C. M. (coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades*. Coimbra: Almedina, 2019. p. 28. Beatriz Belando Garín, à luz da ordem jurídica espanhola, relaciona as questões de direito público suscetíveis de serem mediadas: “a) La fijación de la cuantía de indemnizaciones, justiprecios, compensaciones o rescates. b) Determinación de las reglas sobre las prestaciones en las relaciones bilaterales. Contratos de derecho público y privado, convenios y reintegro de subvenciones. c) Legislación urbanística, medio ambiente y ordenación del territorio, así como la concreción de magnitudes, parámetros y estándares en la aplicación de dicha legislación. d) Actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. e) La inactividad de la administración, la vía de hecho y el silencio administrativo. f) La ejecución de medidas en la potestad disciplinaria y sancionadora de la Administración, dentro del respecto esencial al principio de legalidad

Trilhando caminho semelhante, Francisco Nicolau Domingos afirma ser imperativa e urgente a introdução da transação e da mediação tributárias no ordenamento jurídico português, inspirada nos modelos do direito italiano²⁶, sobretudo em razão da capacidade desses mecanismos consensuais, que “contribuem para o aumento dos índices de cobrança e para a erradicação do dissídio logo em fase inicial, permitindo o aforro de custos de financiamento do sistema jurisdicional”²⁷. Por sua vez, Cláudia Sofia Melo Figueiras, ao compartilhar desse mesmo entendimento, evocando as experiências dos ordenamentos italiano e norte-americano, defende a implementação de um regime jurídico próprio da mediação tributária, à semelhança do que ocorre no modelo da arbitragem. Ressalva, contudo, que “a mediação não poderá nunca substituir-se ou concorrer, de forma absoluta, com os Tribunais, sejam arbitrais, sejam estaduais”, concluindo com a advertência de que “existe um núcleo central de matérias que não podem, pela sua própria natureza, ser objeto de mediação”²⁸.

Fora do contexto europeu, também se identificam experiências relevantes em matéria de mediação tributária. No México, os instrumentos destinados à defesa dos direitos dos contribuintes podem ser acionados por diferentes vias: *administrativa*, *jurisdicional* (judicial) ou *não jurisdicional*. Esta última concretiza-se no âmbito da *Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, por meio dos *acuerdos conclusivos*, instituídos como mecanismos legais que, sem o recurso à função propriamente jurisdicional, visam à proteção dos direitos

y tipicidad. g) Ejecución de sentencias. h) Función pública, *mobbing* o acoso laboral. I) Las demás que se establezcan en normas legales o sean acordadas por el Juez competente” (BELANDO GARÍN, B. Las posibilidades de la mediación administrativa: concepto y ámbitos. In: FONSECA, I. C. M. (coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as* [im] possibilidades. Coimbra: Almedina, 2019. p. 63).

26. A respeito do modelo de mediação tributária italiano: “O instituto em estudo não pode ser considerado uma mediação, visto que o procedimento não decorre perante um órgão de mediação ou de um verdadeiro mediador, mas no seio da própria Administração Tributária. O mérito da mediação tributária italiana consiste na existência de um filtro adicional que evitará o recurso à via judicial, conclusão esta já com respaldo estatístico” (DOMINGOS, F. N. Transação e a mediação tributárias: um imperativo? In: DOMINGOS, F. N. [org.]. *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 165).

27. DOMINGOS, F. N. Transação e a mediação tributárias: um imperativo? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 166.

28. FIGUEIRAS, C. S. M. Mediação em matéria tributária: uma singela proposta. In: FONSECA, I. C. M. (coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as* (im)possibilidades. Coimbra: Almedina, 2019. p. 322.

do contribuinte mediante procedimentos próprios, geralmente marcados por maior flexibilidade e celeridade.

O *Código Fiscal de la Federación* do México disciplina os chamados *acuerdos conclusivos*, que compreendem uma *via alternativa* de resolução de conflitos no âmbito dos procedimentos fiscais²⁹. Nesse modelo, quando os contribuintes se encontram sujeitos ao exercício dos poderes de verificação da autoridade fiscal, porém não concordam com os fatos ou as omissões constatadas pela administração, podem optar pela solicitação da adoção de um “acordo conclusivo”. A composição amigável poderá abranger um ou mais fatos ou omissões, incumbindo ao contribuinte requerer a adoção do acordo a qualquer tempo, desde o início do exercício dos poderes fiscais até os vinte dias seguintes à lavratura do ato tributário definitivo, com a posterior intimação da *Procuraduría* para que se manifeste sobre a aceitação ou não dos termos propostos no *acuerdo conclusivo*.

Também os Estados Unidos da América contemplam experiência consolidada em matéria de *tax mediation*, no âmbito da *Internal Revenue Service* (IRS), inserida no conjunto de *alternative dispute resolution*. Trata-se de um procedimento *informal, confidencial e voluntário*, estruturado como uma via consensual *não vinculante*, que permite às partes preservarem o integral controle sobre a decisão de solucionar ou não o conflito. A *mediation* revela-se especialmente adequada quando todas as demais questões controvertidas já se encontram solucionadas, exceto a questão específica para a qual a mediação é solicitada como estratégia de composição consensual. Nesses casos, o instituto revela-se apto a evitar processos de apelação prolongados ou litígios onerosos, contribuindo para uma resolução mais eficiente e cooperativa das controvérsias tributárias³⁰.

4 MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA NO BRASIL: UM MODELO EM CONSTRUÇÃO

Juntamente com a conciliação, a mediação foi erigida ao patamar de instrumento efetivo de pacificação social, voltado tanto à resolução quanto à prevenção de litígios, sendo reconhecida no âmbito do Conselho Nacional de Justiça, nos termos da Resolução n. 125, de 2010, como uma ferramenta que tem impactado para a redução da excessiva judicialização dos interesses em conflito, da quantidade de recursos e do número das execuções de sentenças. Compõem,

29. Disponível em: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFF.pdf>.

30. Disponível em: <https://www.irs.gov/appeals/appeals-mediation-programs>.

ambas, o núcleo de programa institucional que objetiva promover ações de incentivo à autocomposição de litígios.

Disso decorre que a mediação, inclusive em matéria tributária, não deve ser encarada como uma via adequada de composição de conflitos aplicável indistintamente para todo e qualquer tipo de controvérsia, conquistando relevância potencializada em situações mais específicas, delimitadas pela legislação. O emprego da mediação tributária, ainda que de forma incipiente, tem sido objeto de defesa por parcela da doutrina brasileira, a exemplo de Andrea Mascitto e Priscila Faricelli Mendonça, especialmente diante do elevado volume de execuções fiscais envolvendo montantes baixos ou ínfimos. Conforme dados divulgados pela Procuradoria da Fazenda Nacional, as evidências demonstram que apenas 0,32% dos litigantes em conflitos fiscais concentram créditos tributários federais correspondentes a 64,53% do estoque total da dívida ativa acumulada, o que evidencia significativa assimetria na distribuição do contencioso. Nessa perspectiva, considerando que essa realidade tende a ser refletida no volume de execuções fiscais pendentes de julgamento, sustentam Mascitto e Mendonça que “é lícito supor que parte considerável das demandas de execução poderiam ser solucionadas de forma distinta da judicial após um diagnóstico feito a partir da qualidade do crédito fiscal e capacidade financeira do contribuinte”³¹.

Em sentido igualmente favorável à implementação da mediação em matéria tributária, porém sob a perspectiva da *praticabilidade*³², a doutrina postula um pragmatismo fiscal na perspectiva da “construção ética do homem”. Nessa direção, Daniel Giotti e Débora Giotti sublinham a necessária adoção

31. MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. Repensando o modelo: como desjudicializar as disputas tributárias no Brasil. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 81.

32. A respeito da *praticabilidade*, Regina Helena Costa estabelece contornos como “qualidade ou característica do que é praticável, factível, exequível, realizável”, sendo importante para a viabilização da vontade estatal: “A progressiva complexidade das relações sociais e, assim também, das relações jurídicas, remete o legislador à busca pela paulatina simplificação de modelos, diminuição de variáveis e padronização de procedimentos a serem observados pelos contribuintes, bem como o incremento das obrigações acessórias”. A praticabilidade ou praticidade tributária pode ser, portanto, assim definida: “as leis tributárias devem ser exequíveis, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos” (COSTA, R. H. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 69-70).

de cautelas para assegurar a isonomia de tratamento entre os contribuintes perante a administração tributária, destacando, ainda, a publicidade e a transparência como princípios essenciais³³.

Naturalmente, uma proposta de mediação tributária demandaria a instituição de um estatuto jurídico próprio, de caráter regulamentador, capaz de assegurar o primado da legalidade e o tratamento isonômico dos sujeitos passivos em condições de equivalência, de modo que a resolução consensual que implicasse a concessão de benefícios a determinados contribuintes pudesse, igualmente, ser estendida a todos aqueles que se encontrassem em situação jurídica análoga. Sem embargo, as portas da via negocial no âmbito da administração pública foram inequivocamente desemperradas com o advento das Leis n. 13.105, de 2015³⁴, e n. 13.140, de 2015³⁵, com a reafirmação recente do paradigma consensual pela Lei n. 13.988, de 2020.

No âmbito do direito comparado, conforme as experiências já destacadas, as linhas demarcatórias da mediação em matéria tributária ainda revelam alguma hesitação conceitual, embora estejam associadas, em regra, a espaços de incerteza e de vagueza da legislação tributária, funcionando como uma espécie de “peneira” para afastar as vias heterocompositivas de solução de controvérsias em disputas com valores reduzidos³⁶. Trata-se, assim, de um pano de fundo

33. PAULA, D. G.; PAULA, D. G. Meios autocompositivos de resolução de conflitos: a mediação e a transação. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019. p. 180.

34. “Art. 174. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios criarão câmaras de mediação e conciliação, com atribuições relacionadas à solução consensual de conflitos no âmbito administrativo, tais como: I – dirimir conflitos envolvendo órgãos e entidades da administração pública; II – avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de conciliação, no âmbito da administração pública; III – promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.”

35. “Art. 32. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão criar câmaras de prevenção e resolução administrativa de conflitos, no âmbito dos respectivos órgãos da Advocacia Pública, onde houver, com competência para: I – dirimir conflitos entre órgãos e entidades da administração pública; II – avaliar a admissibilidade dos pedidos de resolução de conflitos, por meio de composição, no caso de controvérsia entre particular e pessoa jurídica de direito público; III – promover, quando couber, a celebração de termo de ajustamento de conduta.”

36. Não é demais destacar que o ordenamento jurídico brasileiro já despreza débitos de montante não significativo com a administração tributária, nos termos da Portaria n. 75, de 2012, do Ministério da Fazenda: “Art. 1º Determinar: I – a não inscrição na Dívida Ativa da União de débito de um mesmo devedor com a Fazenda Nacional de valor consolidado igual ou inferior a

importante para fomentar o debate no ordenamento jurídico brasileiro, permitindo, minimamente, a superação da barreira inicial de resistência à admissibilidade da mediação em matéria tributária.

Nesse sentido, o Projeto de Lei Complementar n. 124, de 2022, que altera o Código Tributário Nacional e dispõe sobre normas gerais para solução de controvérsias, consensualidade e processo administrativo tributário e aduaneiro, estabelece as diretrizes comuns, formais e materiais, a serem observadas por todos os entes federativos em relação à disciplina da mediação. Preconiza que a instituição da mediação, até a sua eventual dissolução, nos termos da legislação específica, constitui modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, IX)³⁷. Define que o cumprimento do acordo de mediação extingue o crédito tributário (art. 156, XIII)³⁸. Propõe que lei estabelecerá os critérios e as condições para a mediação de controvérsias tributárias e aduaneiras, a ser exercida por terceiro sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxiliará e estimulará na identificação ou construção de soluções consensuais (art. 171-B)³⁹. Estabelece, ainda, que a mediação tributária não caracteriza renúncia de receita para fins do art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 2020 (art. 171-C)⁴⁰. E, por fim, elenca a instauração do procedimento de mediação, nos termos da legislação específica, como causa de interrupção da prescrição (art. 174, § 1º, V).

Um primeiro passo na regulamentação da mediação tributária no Brasil ocorreu no ano de 2022, ainda em âmbito de competência local, quando o Município de Porto Alegre, no Estado do Rio Grande do Sul, tratou de publicar a Lei Municipal n. 13.028, regulamentada pelo Decreto n. 21.524, de 2022. Com um propósito declarado de incentivar uma “cultura de conciliação tributária”,

R\$ 1.000,00 (mil reais); e II – o não ajuizamento de execuções fiscais de débitos com a Fazenda Nacional, cujo valor consolidado seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais)”.

37. “Art. 151. Suspende a exigibilidade do crédito tributário: [...]. IX – a instituição da mediação, até a sua eventual dissolução, nos termos da legislação específica.”

38. “Art. 156. Extingue o crédito tributário: [...]. XIII – o cumprimento do acordo de mediação.”

39. “Art. 171-B. A lei estabelecerá os critérios e as condições para a mediação de controvérsias tributárias e aduaneiras, a ser exercida por terceiro sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxiliará e estimulará na identificação ou construção de soluções consensuais.”

40. “Art. 171-C. A transação, a mediação e a arbitragem tributária e aduaneira não caracterizam renúncia de receita para fins do disposto no art. 14 da Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).”

a legislação municipal disciplinou a mediação como um meio de *prevenção e resolução* consensual de conflitos em matéria tributária, seja administrativa ou judicial, entre a administração tributária e os contribuintes da municipalidade. Trata-se de autocomposição com envergadura bastante abrangente, permissiva da “negociação” nas mais diferentes etapas dos conflitos de interesse, como a consulta fiscal, o pré-lançamento, o contencioso administrativo-tributário, a inscrição em dívida ativa e o contencioso judicial tributário. Um verdadeiro pacote completo para o enfrentamento da litigiosidade⁴¹.

A matriz conceitual da Lei Municipal n. 13.028, de 2022, revela-se indiferente à distinção legal estabelecida entre a “conciliação” e a “mediação”, tratando como afins os institutos que receberam um tratamento peculiar pelo Código de Processo Civil. Conforme já destacado, ainda que a doutrina esvazie a importância de segmentar, em termos pragmáticos⁴², essas formas de autocomposição, os mecanismos revelam propósitos particulares e complementares, a partir da caracterização de questões subjacentes às disputas aparentes⁴³. Nessa linha, a mediação não se limita meramente à *solução* do litígio deflagrado, preocupando-se com a dissolução do conflito em sua completude, a partir da utilização de *técnicas específicas*, como a escuta ativa, o *brainstorming*, o *rapport*, as sessões individuais, entre outras. Por essa perspectiva, caberia questionar e identificar o que seriam “disputas tributárias mediáveis”, acentuadas por questões subjacentes, insuscetíveis de soluções descomplicadas por meio de simples conciliação. Em termos pragmáticos, cumpre observar, a experiência da

41. Como mencionado anteriormente, diante da ausência de norma geral instituída por meio de lei complementar *nacional*, trata-se de iniciativa (municipal) que encerra grande polêmica e controvérsia em termos de constitucionalidade, diante do quadro de repartição das competências legislativas entre os entes da Federação. Com notável ousadia, o parlamento local tratou de avançar em domínios normativos dotados de elevado grau de generalidade, sugerindo espaço reservado ao Congresso Nacional.

42. FALECK, D. *Manual de design de sistemas de disputas: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. p. 125.

43. Cristiane da Costa Nery, a respeito desse ponto, pondera: “Resta claro, portanto, que os métodos consensuais para a resolução de conflitos, em especial a mediação, se mostram com grande viabilidade de resultados positivos inclusive no direito tributário pátrio. Não se está a afastar a conciliação, como método consensual que pode ser aplicado, mas se entende que a mediação melhor se adéqua a relações que se postergam no tempo e são mais complexas, como as tributárias” (NERY, C. N. *Mediação tributária: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal*. Dissertação [Mestrado] – Fundação Escola Superior do Ministério Público, Porto Alegre, 2022. p. 77).

mediação tributária em Porto Alegre, cuja disciplina é ainda bastante recente, tem-se revelado pouco expressiva quantitativamente, evidenciando a necessidade de reflexões e aprimoramentos constantes sobre o modelo⁴⁴.

Adensando o discurso da autocomposição, o Projeto de Lei n. 2.485, de 2022, em trâmite no Congresso Nacional, propõe a instituição da mediação tributária⁴⁵ no âmbito da União como *meio de prevenção consensual de conflitos*, seja na esfera administrativa, seja na judicial, acessível à Fazenda pública federal e aos contribuintes. A proposição revela uma destacada amplitude em termos de *objeto mediável*, reconhecendo redutos de *discricionariedade* em que serão definidos os conflitos administrativos e judiciais, mediante juízos de conveniência e oportunidade da administração tributária, com vistas à recuperação de receitas não recolhidas espontaneamente pelos sujeitos passivos ou ao reconhecimento da desoneração total ou parcial do tributo⁴⁶.

5 LIMITES, RISCOS E CRITÉRIOS DE ADEQUAÇÃO DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA

De fato, a mediação afigura-se uma proposta disruptiva, mais adequada, para promover o *tratamento integral do conflito tributário e das suas causas*, resultando questionável a utilidade do método em questões com reduzida complexidade, uma vez que desmerecem o esforço qualificado do facilitador e das técnicas específicas empregadas. Nesse sentido, a adequação da mediação

44. De toda maneira, o *projeto-piloto* de mediação tributária no Município de Porto Alegre possui méritos evidentes, seja quando avança corajosamente no discurso da consensualidade, seja no seu propósito de estimular a resolução *coletiva* dos conflitos fiscais, incorporando vigorosos fundamentos supraindividuais do Estado constitucional brasileiro. Nessa esteira, justamente, uma norma geral de estatura nacional sobre a mediação tributária seria evidentemente bem-vinda, oferecendo maior segurança e sistematização para a estruturação racional de um modelo multiportas.

45. Tem-se como a definição de “mediação tributária”: “Art. 4º Para os efeitos desta Lei, considera-se: I – mediação tributária: o método e procedimento requerido, instaurado e mantido voluntariamente pelo agente competente da administração tributária federal e pelo sujeito passivo, no qual a assistência facilitadora ou diretiva de um terceiro imparcial busca a prevenção de conflito tributário, cujo resultado poderá ser a celebração de acordo, formalizado por meio de termo de entendimento das partes”.

46. Nessa esteira, a mediação tributária poderá ser realizada nas seguintes *fases administrativas ou judiciais* (art. 8º): “I – no curso do procedimento fiscal; II – no contencioso administrativo tributário; III – na inscrição em dívida ativa; e IV – no contencioso judicial tributário”.

tributária como uma via *preventiva* de litígios parece inegável⁴⁷, intervindo naqueles conflitos em que reside o *ganho incerto*, oriundo da vagueza, da indeterminação, da ambiguidade das normas jurídicas, muitas vezes ínsitas à própria linguagem. O tratamento preventivo do litígio permite a determinação prévia e integral de diferentes aspectos da relação jurídico-tributária (determinação de base de cálculo, dispensas e exclusões de créditos, cumprimento e formalização de obrigações acessórias, concretização de conceitos jurídicos indeterminados), por uma via consensual que estabeleça, com *status* de definitividade, os limites da obrigação de pagar o tributo.

Noutra direção, as composições entabuladas por meio de mediação *depois da constituição definitiva do crédito tributário*, mesmo quando alicerçadas em licenças legislativas autorizativas da concertação (por vezes definidas de forma muito abrangente ou sem a especificação de critérios mais rigorosos), acabam sendo sempre mais problemáticas, diante dos riscos indesejáveis e incontroláveis de tratamentos anti-isonômicos endereçados aos contribuintes. Ademais, sendo o tributo uma obrigação *ex lege*, apenas poderá ser renunciado por comando normativo de igual estatura.

Nesse sentido, a identificação potencial de *questões subjacentes* à disputa tributária aparente (ou seja, os limites e contornos de satisfação do tributo) é ainda um aspecto mal explorado nos debates propositivos sobre a mediação em matéria de arrecadação fiscal, não obstante a relevância tradicionalmente

47. Os predicados da mediação em matéria tributária como meio *preventivo* de resolução de conflitos são acentuados por Cristiane da Costa Nery: “Nessa fase também se verifica possível estabelecer a abertura para soluções de consenso, pois há um grande potencial de prevenção de litígios se a constituição do crédito se der de forma correta e alinhada, principalmente em casos complexos. Em muitos desses casos a troca de informações entre o contribuinte e o fisco pode proporcionar soluções mais efetivas, as quais nem sempre somente pela via da consulta é possível elucidar, ante o formalismo estabelecido sem espaços para reuniões ou audiências, tendo em vista o conhecimento mais técnico sobre os fatos pelo próprio contribuinte, que pode repassar ao fisco para o adequado enquadramento legal nas hipóteses de incidência. [...] A colaboração entre as partes na fase de consulta ou do pré-lançamento [...], sem dúvida pode fornecer elementos para que o lançamento seja corretamente efetuado e para que a interpretação da legislação tributária se dê de forma assertiva, permitindo declarações corretas pelos contribuintes, segurança jurídica para investimentos e, por consequência, a arrecadação mais ágil pelo fisco, pois não se estabelecerá o contencioso” (NERY, C. N. *Mediação tributária: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal*. Dissertação [Mestrado] – Fundação Escola Superior do Ministério Público, Porto Alegre, 2022. p. 94).

conferida pela doutrina. Naturalmente, em matéria tributária, o conflito subjacente compreende um conceito evidentemente abstruso e complexo, podendo envolver desde uma simples predisposição subjetiva dos cidadãos (por “princípio”) ao não pagamento de tributos, como também especificidades técnicas ou interpretativas que coloquem as partes envolvidas em constante rota de colisão. E esses aspectos todos podem ser alvo de assistência pelo facilitador. Nesse viés, as *matérias mediáveis* não se esgotam em termos de descrição exaustiva na lei, mesmo porque o modelo supõe um interesse mútuo das partes de ingressarem e permanecerem no procedimento consensual. Daí por que um modelo ideal de mediação deve refletir um verdadeiro compromisso com a dialética.

A mediação tributária encontra utilidade em questões mais complexas, quando as partes pretendam *preservar a autonomia e os domínios sobre a decisão* (empoderamento dos sujeitos da relação fiscal), sem desprezar, contudo, a intervenção de um terceiro imparcial (mediador), ensejando um melhor entendimento dos fatos (dialeiticidade) e inquestionáveis ganhos quanto à correta aplicação do direito. Acessoriamente, a mediação promove a maior aceitação do resultado (acatamento), o aprendizado constante, mesmo nas hipóteses de insucesso do acordo, além de celeridade, assertividade, segurança, economia e confiança.

O facilitador da mediação é uma figura essencial no modelo compositivo *assistido*, que aplica um conjunto de técnicas específicas para oferecer um ambiente ideal para a celebração do acordo. Esse elemento permite a construção de consensos em questões sensíveis, diante de realidades sociais cada vez mais complexas, que exigem respostas difíceis para os problemas da modernidade, diversos deles até há pouco inexistentes. Enfrentar essas novas realidades com abertura e disposição para o diálogo é medida salutar, evitando ou afastando aquelas decisões forçadamente *impostas* pelas estruturas tradicionais da jurisdição, por vezes desacompanhadas de necessária especialização técnica. Aliás, um dos sintomas mais deletérios da justiça estatal repousa, por vezes, na fuga das decisões meritórias para soluções pautadas em questões preliminares, tangenciais ao direito de fundo.

Por outro lado, a proposição legislativa federal faz um aceno democrático, ao assegurar que a mediação tributária será exercida por mediadores *internos e/ou externos*, a partir da *existência ou não de vínculo funcional* com a administração pública. Nesse aspecto, portanto, inspira maior sintonia com o paradigma

multiportas uma mediação tributária permissiva de uma participação cidadã ampliada, em prestígio à efetiva pluralidade e imparcialidade na tomada de decisões. Não faz sentido um modelo jurisdicional inovador, desejoso de uma *nova cultura arrecadatória*, em que não se suponha uma equivalente confiabilidade de representantes da sociedade civil nos redutos de *facilitação do acordo* em conflitos tributários.

A via da mediação desafia os problemas tributários para além de uma apreciação estritamente jurídica ou processual, tratando de investigar e intervir nas causas e nas consequências da litigiosidade a partir dos mais diferentes aspectos do ecossistema da gestão fiscal: economia, custo-benefício, temporalidade, previsibilidade, diálogo, segurança e estabilidade. Basta não ignorar, nessa linha, que a existência do contencioso tributário necessariamente implica um volume expressivo de recursos *fora da economia*: não está nas mãos dos contribuintes para fomentar o crescimento econômico, gerar riquezas e empregos, promover o desenvolvimento social ou incrementar a arrecadação tributária; tampouco está em posse da Fazenda pública para aplicação das receitas em políticas públicas necessárias.

A mediação em matéria tributária revela, enfim, uma potencialidade de colaborar com a política de desjudicialização e com a diminuição da morosidade da justiça, inclusive intervindo em conflitos cujos processos de exigência e cobrança sejam mais caros que a própria dívida. Como reflexo adicional, o resgate econômico dos contribuintes também sugere um impacto positivo na arrecadação, sendo inegável que os *acordos fiscais* produzidos pela mediação repercutem uma segurança maior para a arrecadação (definitividade).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise desenvolvida ao longo do artigo permite concluir que a mediação tributária não deve ser compreendida como um mecanismo excepcional ou meramente instrumental, mas como expressão de uma transformação mais profunda na racionalidade do sistema fiscal, sob a perspectiva da teoria multiportas, marcada pela transição de um modelo exclusivamente impositivo para uma lógica dialógica de gestão do conflito.

A principal contribuição da mediação reside na capacidade de deslocar o centro da controvérsia tributária do litígio formal para o conflito subjacente,

permitindo que fatores econômicos, comunicacionais e institucionais sejam integrados à aplicação do direito. Nesse sentido, a mediação tributária opera como uma técnica de reconstrução da relação fiscal, fortalecendo a legitimidade democrática da arrecadação e promovendo maior aderência social ao cumprimento das obrigações tributárias.

O desafio que se impõe ao legislador e à administração pública é a construção de um estatuto normativo que, sem neutralizar a flexibilidade própria do método, assegure isonomia, transparência e controle institucional. Somente assim a mediação tributária poderá cumprir o seu papel como instrumento estruturante de um sistema tributário mais racional, cooperativo e democraticamente orientado.

7 REFERÊNCIAS

- ANDRÉS AUCEJO, E. *La resolución alternativa de conflictos tributarios en Italia*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2008.
- BELANDO GARÍN, B. Las posibilidades de la mediación administrativa: concepto y ámbitos. In: FONSECA, I. C. M. (coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades*. Coimbra: Almedina, 2019.
- CARROLL, E.; MACKIE, K. *International mediation: the art of business diplomacy*. The Hague: Kluwer Law International, 2000.
- COSTA, R. H. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DOMINGOS, F. N. *Os métodos alternativos de resolução de conflitos tributários: novas tendências dogmáticas*. Porto Alegre: Núria Fabris, 2016.
- DOMINGOS, F. N. Transação e a mediação tributárias: um imperativo? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019.
- FALECK, D. *Manual de design de sistemas de disputas: criação de estratégias e processos eficazes para tratar conflitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.
- FIGUEIRAS, C. S. M. Mediação em matéria tributária: uma singela proposta. In: FONSECA, I. C. M. (coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades*. Coimbra: Almedina, 2019.
- GUIMARÃES, V. B. Mediação no direito tributário (contributo para a avaliação da possibilidade do seu uso na relação jurídica tributária patológica). In: DOMINGOS,

F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019.

LOPES, D.; PATRÃO, A. A mediação em litígios jurídico-administrativos: contributo para a delimitação do seu âmbito. In: FONSECA, I. C. M. (coord.). *A mediação administrativa: contributos sobre as (im)possibilidades*. Coimbra: Almedina, 2019.

MACHADO, C. H. Mediação tributária no Brasil: limites e possibilidades. In: COSTA, R. H.; EFRAIM FILHO; GOMES, M. L. (coord.). *Arbitragem e mediação em matéria tributária: a era do diálogo em matéria tributária*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2023.

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

MASCITTO, A.; MENDONÇA, P. F. Repensando o modelo: como desjudicializar as disputas tributárias no Brasil. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019.

NERY, C. N. *Mediação tributária: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal*. Dissertação (Mestrado) – Fundação Escola Superior do Ministério Público, Porto Alegre, 2022.

PATÓN GARCÍA, G. Mediación tributaria en España: una posibilidad en los procedimientos de aplicación de los tributos? In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019.

PAULA, D. G.; PAULA, D. G. Meios autocompositivos de resolução de conflitos: a mediação e a transação. In: DOMINGOS, F. N. (org.). *Justiça tributária: um novo roteiro*. 2. ed. rev. e ampl. Lisboa: Rei dos Livros, 2019.

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

WARE, S. J. *Principles of alternative dispute resolution*. 3. ed. Saint Paul: West Academic Publishing, 2007.