



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

HUGO HENRIQUE FERREIRA DE SOUZA OLIVEIRA

**MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO:**  
**Uma alternativa à judicialização à luz do PL 2.483/2022**

Recife  
2025

HUGO HENRIQUE FERREIRA DE SOUZA OLIVEIRA

**MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Uma alternativa à judicialização à luz do  
PL 2.483/2022**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel em Direito.

**Área de concentração:** Direito Tributário.  
Orientadora: Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues.

Recife

2025

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,  
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Oliveira, Hugo Henrique Ferreira de Souza.

Mediação no Direito Tributário: Uma alternativa à judicialização à luz do PL 2.483/2022 / Hugo Henrique Ferreira de Souza Oliveira. - Recife, 2025.  
36 p. : il.

Orientador(a): Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues  
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.  
Inclui referências, anexos.

1. Mediação Tributária. 2. PL 2.483/2022. 3. Administração Pública. I. Rodrigues, Tereza Cristina Tarragô Souza. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

HUGO HENRIQUE FERREIRA DE SOUZA OLIVEIRA

**MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO: Uma alternativa à judicialização à luz do  
PL 2.483/2022**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao  
Curso de Direito da Universidade Federal de  
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como  
requisito parcial para a obtenção do título de  
bacharel em Direito.

Aprovado em: 04/04/2025.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof.<sup>a</sup>. Dra. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof.º Dr. Joaquim Lustosa Filho  
Universidade Federal de Pernambuco

---

Prof.º Dr. Eric Castro e Silva  
Universidade Federal de Pernambuco

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que sempre me orientou durante a minha trajetória, inclusive em ter me encontrado no curso de Direito, de me dar forças para todos os momentos de angústia e esperança para entender tudo aquilo que não ficou claro de início, sem Ele nada disso seria possível.

Agradeço à minha companheira Camila, que me ofereceu conforto, amor, direção e sentido nessa complexa fase final do curso, todo o meu amor e gratidão. Agradeço ainda à Arianne, por compartilhar momentos de alegria e diversão nas pausas durante a confecção deste trabalho.

À minha família, primeiros exemplos de amor e de perseverança, que me mostraram que eu era capaz de tudo, de forma que jamais conseguirei expressar essa gratidão de forma suficiente. Por todo o apoio, toda a paciência e todo o afeto, Sônia, Humberto e Suellen, agradeço de coração.

In Memoriam, agradeço à Terezinha, minha avó que me ensinou sobre fé, sobre resiliência e, sobretudo, sobre amor. Agradeço por todo o apoio e sei que estás me acompanhando do Céu.

A todos os meus amigos que fiz ao longo da jornada acadêmica, em especial aos do IFPE de Pesqueira que me reacenderam o fogo e o gosto pelos estudos, assim como o *Desconfiáveis Squad*, que me acolheram de forma a ajudar a suportar o processo compartilhando ótimas risadas e experiências, minha gratidão.

Por fim, à minha orientadora, Prof. Dra. Tereza Rodrigues, por todo o conhecimento compartilhado, pelo tempo disponibilizado e por aceitar a árdua tarefa de orientação de trabalho de conclusão de curso.

“Tudo neste Universo é efêmero. E porque é efêmero, também é precioso. Aproveite este precioso momento com sabedoria e beleza.”

Haemin Sunim

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo a análise a inserção da mediação tributária no contexto jurídico brasileiro, observando os benefícios e desafios da adoção dessa prática. A temática é importante ao considerar a alta taxa de congestionamento processual em litígios tributários no Brasil, que há de ser progressivamente piorado levando em consideração o período transitório legislativo proposto pela aprovação da Reforma Tributária, a qual institui novos impostos em detrimento de outros e, naturalmente, exigirá esforços para a normatização legal. A tese foi conduzida por metodologia dedutiva, considerando o estudo do Projeto de Lei 2.485/2022, conhecido como PL da Mediação Tributária, bem como da compatibilização do mesmo em questões legais. Por meio de pesquisa documental, doutrinária e consulta de legislação e jurisprudência relacionadas, o estudo apresenta-se em capítulos abordando o contexto histórico, contemporâneo, a necessidade da mediação no direito tributário, experiências nacionais e internacionais e, por fim, as vantagens e desvantagens da possibilidade da mediação tributária no Direito Brasileiro. É esperado que o presente estudo contribua para a divulgação e compreensão do instrumento de mediação tributária, visando enriquecer o debate a fim de promulgar a aplicação da mesma, se aprovada, bem como fornecer subsídios a fim de auxiliar na confecção de outras normas que possam vir a ser discutidas posteriormente, caso o projeto não seja sancionado, propondo ainda reflexão sobre os impactos a serem observados no cenário jurídico tributário futuro.

Palavras-chave: Mediação Tributária; PL 2.483/2022; Administração Pública.

## **ABSTRACT**

This paper aims to analyse of tax mediation within the Brazilian legal framework, examining the benefits and challenges of adopting this practice. This topic is particularly relevant given the high rate of procedural backlog in tax litigation in Brazil, a situation expected to worsen during the legislative transitional period following the approval of the Tax Reform. This reform establishes new taxes while eliminating others, naturally requiring efforts for legal standardization. The research was conducted using a deductive methodology, focusing on the study of Legal Project N° 2.485/2022, known as the Tax Mediation Bill, and its compatibility with legal principles. Through documental, doctrinal and legislative research, as well as case law analysis, the study is structured into chapters addressing the historical and contemporary context, the need for mediation in tax law, national and international experiences and, finally, the advantages and disadvantages of implementing tax mediation in Brazilian Law. This Study is expected to contribute to the dissemination and understanding of tax mediation as a legal tool, enriching the debate on its implementation if approved. Additionally, it seeks to provide insights for the drafting of future regulations, should the legal project not be enacted, while also encouraging reflection on the potential impacts on Brazil's tax law landscape.

**Keywords:** Tax Mediation; PL 2.483/2022; Public Administration.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b>	9
<b>2</b>	<b>CONTEXTO HISTÓRICO</b>	10
<b>3</b>	<b>JUDICIALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO</b>	12
3.1	CONTEXTO ATUAL	12
3.2	MEDIAÇÃO COMO ALTERNATIVA	14
3.3	A NECESSIDADE DA MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	18
<b>4</b>	<b>O PL 2.485/2022</b>	23
4.1	ANÁLISE DA PL DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA	23
4.2	PONTES ENTRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PL DA MEDIAÇÃO	26
4.3	A LEI Nº 13.028/RS	26
4.4	EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS	27
<b>5</b>	<b>IMPLICAÇÕES DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	30
5.1	VANTAGENS DA AUTOCOMPOSIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	30
5.2	DESAFIOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO NO LITÍGIO TRIBUTÁRIO	31
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	33
	<b>REFERÊNCIAS</b>	34

## 1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário, no Brasil, é acompanhado por uma série de problemáticas e, apesar de toda a sua evolução histórica, não foi alcançado um direito tributário dotado de eficiência, sendo uma das temáticas onde o litígio, no Brasil, é bastante expressivo.

Nesse contexto, a situação da excessiva adjudicação, da inexistência no acesso à justiça para questões tributárias por parte da população e o conflito entre os envolvidos são questões que permeiam a prática jurídica tributária brasileira.

A resolução alternativa de conflitos, especificamente a mediação, pode ser inserida no contexto jurídico brasileiro como forma de acesso à justiça por meio de soluções consensuais realizadas por mediação.

A prática da mediação tributária, já realidade em Porto Alegre e em outras nações de lei civil, é uma tentativa de restabelecer um consenso entre o Estado e os Contribuintes, que devem apresentar dissenso ainda mais expressivo com as modificações e período transitório proposto pela Reforma Tributária.

Como objetivo geral do presente estudo, tem-se uma análise contemporânea da aplicação da autocomposição no âmbito do Direito Tributário, em específico do Projeto de Lei 2.485/2022, que tenta introduzir a mediação tributária em escala nacional, através de modificação legislativa e criação de profissionais e centros específicos a fim de realizar a prática supracitada. Diante dessa proposta legislativa, surgem os seguintes questionamentos: É cabível a mediação tributária no Estado brasileiro? Quais ferramentas são necessárias para sua implementação? Quais as perspectivas de mudança estrutural apresentadas pela proposta?

Partindo destes, os objetivos são: i. investigar a mediação como método de solução adequada enquanto aplicada à litígios tributários; ii. estudo do Projeto de Lei da Mediação Tributária, a fim de entender sua aplicabilidade; iii. considerar as vantagens e problemáticas na aplicação da mediação no direito brasileiro e iv. buscar avaliar a perspectiva futura sobre a implementação de métodos de autocomposição perante os litígios tributários provenientes da reforma tributária (EC 132/2023).

Dessa forma, por meio da metodologia dedutiva, a presente pesquisa acontecerá nas seguintes etapas: pesquisa bibliográfica e jurisprudencial a respeito da reforma tributária e de técnicas de autocomposição, por meio de livros, pesquisas, artigos e jurisprudência e a possibilidade de mediação tributária, assim como uma análise comparativa de experiências internacionais de mediação no direito tributário.

## 2 CONTEXTO HISTÓRICO

A prática da tributação no Brasil é muito antiga, existindo desde o período pré-colonial, remontando às primeiras formas de organização social, nas quais já se fazia necessária a obtenção de recursos para custear despesas coletivas. Somente com o advento dos Estados Nacionais começou-se a observar uma tributação mais próxima do modelo moderno, como evidenciado pela criação de alíquotas por monarcas, como Felipe da França, sobre transações comerciais. A consolidação dessa forma de tributação aconteceu somente com a Revolução Francesa, quando foi claramente diferenciado o patrimônio público do privado, originando então o conceito de orçamento público, ainda aplicado na contemporaneidade.

Amed<sup>1</sup> apresenta um apanhado histórico sobre o a evolução do Direito Tributário Brasileiro - de forma sintática - no início do período colonial, existiam de forma de imposto direto ou indireto sobre os fluxos monetários da produção de açúcar. Durante os anos da União Ibérica, o sistema tributário passou a ser controlado de forma dividida entre os holandeses e os espanhóis. Após a restauração portuguesa, as práticas tributárias no País estiveram ainda mais predatórias, arrefecendo-se após o recebimento da família real e da corte portuguesa em 1808, mas permanecendo de forma avassaladora até o fim da monarquia e início da República.

Para Baltazar<sup>2</sup>, a independência do país não significa distanciamento da estrutura patrimonial divergente, herdando uma tributação com raízes coloniais. Outrossim, os problemas enfrentados pelo ambiente tributário brasileiro nunca mudaram, partindo de governos que visavam unicamente a obtenção de receitas por aumentos descabidos de impostos e a implementação de fiscalização aduaneira e fiscal leonina, aliado com um contribuinte médio que se sente lesado e procura alternativas para arrefecer a carga tributária. Fato é, na realidade brasileira, houve um árduo processo na formação e evolução do Sistema Tributário Brasileiro, que surgiu para beneficiar interesses distintos à nação e permanece até a atualidade de forma predominantemente discrepante.

Apesar dessas duas principais reformas e da quantidade expressiva de emendas constitucionais que visava os problemas efetivados no ordenamento, o legislador ainda não conseguiu alcançar esse objetivo.

Nesse tom, prevalece por anos um sistema tributário que favorece a desigualdade e práticas tributárias abusivas. Além de altamente complexo, o sistema tributário causa um

---

<sup>1</sup> AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos, História dos Tributos no Brasil.

<sup>2</sup> Comentários adaptados do livro “História do Tributo no Brasil”, de Ubaldo Cesar Baltazar.

distanciamento entre o Fisco e o Contribuinte, eximindo a possibilidade de diálogos e colaboração a fim de resolver os litígios referentes à matéria tributária no País.

Assim, a questão da complexidade tributária e insegurança jurídica por ela causada, da regressividade e da cumulatividade, da alta carga tributária e burocracia destacam-se como as principais problemáticas do atual sistema tributário. Para além de todas essas questões, após a aprovação da Reforma Tributária (EC 132/2023) em julho de 2024, haverá no Brasil um período transitório, no qual a complexidade deve ser ainda maior, haja vista que, na prática, haverão dois sistemas tributários em colisão na aplicação das normas e de demandas tributárias no judiciário brasileiro.

Contemporâneo ao presente texto, existem dispositivos que se propõe a resolver esses embates, tais qual a Emenda Constitucional 45, que visa reduzir a complexidade, e o Projeto de Lei 2.485/2022. O presente estudo será debruçado sobre o PL 2.485/2022 – conhecido como PL da Mediação - que busca a desburocratização, a desjudicialização e a transparência no âmbito tributário brasileiro. Para tanto, a medida, incorporada a PL 2.483/2022, apresentava a mediação tributária como meio de prevenção consensual de conflitos de matéria tributária administrativa e judicial entre a Fazenda Pública Federal e o sujeito passivo, ou contribuinte.

### 3 JUDICIALIZAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

#### 3.1 CONTEXTO ATUAL

O Direito Tributário, enquanto espécie, pode ser explicado como o instrumento pelo qual é regulada a cobrança de tributos. Como disciplina autônoma e matéria legal<sup>3</sup>, somente houve sua efetivação após o crescimento do Estado e de sua participação progressivamente ativa na economia e na aplicação de políticas públicas em educação, saúde, transportes, entre outros. A fim de cobrir os gastos de um Estado em crescimento, o Direito Tributário passa a evoluir em questões principiológicas, institucional e dotado de regras e instrumentos próprios.

Em terras brasileiras, as bases da tributação são a Constituição da República de 1988 e o Código Tributário Nacional, formalizado em 1966 pela Lei nº 5.172. Permeado por essa instabilidade e curto arcabouço histórico, o Direito Tributário Brasileiro sempre enfrentou grandes desafios, sendo principalmente marcado pela alta complexidade do sistema tributário, com uma vasta quantidade de normas, regulações e sobreposição de tributos em diferentes esferas – federal, estadual e municipal. Esse cenário contribui para um ambiente de incertezas e insegurança jurídica, gerando conflitos entre o fisco e os contribuintes, incentivando ativamente uma adjudicação excessiva no contencioso tributário. Sendo assim, demonstra-se como produto de um processo complexo permeado por fatores históricos, sociais e econômicos, culminando em um direito multifacetado composto por diversos impostos entre os entes federativos.

No cenário jurídico brasileiro, a questão da judicialização – ou seja - o processo de decisão de questões de larga repercussão política ou social por meio do conflito jurídico aos moldes da litigiosidade, é uma questão vultosa desde os primórdios legais brasileiros. Segundo dados do Conselho Nacional de Justiça – CNJ, apresentados no Relatório Justiça em Números 2023, até dezembro de 2023, existiram mais de 80 milhões de processos pendentes de julgamento ou de recurso, dos quais aproximadamente 34 milhões foram protocolados no mesmo ano.

Para exemplificar, leciona Barroso (2009):

“Judicialização significa que algumas questões de larga repercussão política ou social estão sendo decididas por órgãos do Poder Judiciário, e não pelas instâncias políticas tradicionais: o Congresso Nacional e o Poder Executivo — em cujo âmbito se encontram o Presidente da República, seus ministérios e a administração pública em geral. Como intuitivo, a judicialização envolve uma transferência de poder para juízes e tribunais, com alterações significativas na linguagem, na argumentação e no modo de participação da sociedade. O fenômeno tem causas múltiplas. Algumas delas

---

<sup>3</sup> Comentários adaptados do livro “História do Tributo no Brasil”, de Ubaldo Cesar Balthazar.

expressam uma tendência mundial; outras estão diretamente relacionadas ao modelo institucional brasileiro.

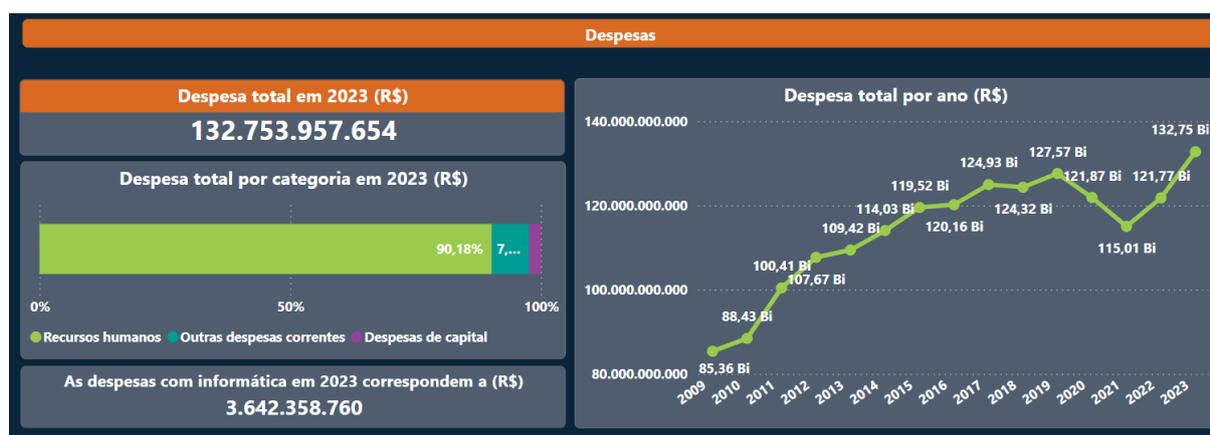
Nesse mesmo entendimento, existe ainda a problemática da ausência do acesso à justiça – direito fundamental – quando correspondente às questões tributárias, tendo como perspectiva que o custo de uma demanda de direito tributário é altíssimo, além de altamente burocrático. Mesmo que certa formalidade seja necessária, em excesso, interrompem a fluidez do procedimento. Por acesso à justiça, Capeletti e Garth (1998) ensinam que:

“serve para determinar duas finalidades básicas do sistema jurídico — o sistema pelo qual as pessoas podem reivindicar seus direitos e/ou resolver seus litígios sob os auspícios do Estado que, primeiro deve ser realmente acessível a todos; segundo ele deve produzir resultados que sejam individual e socialmente justos. Nosso enfoque, aqui, será primordialmente sobre o primeiro aspecto, mas não poderemos perder de vista o segundo. Sem dúvida, uma premissa básica será a de que a justiça social, tal como desejada por nossas sociedades modernas, pressupõe o acesso efetivo.”

Portanto, a mediação se apresenta como instrumento dotado de capacidade para modernizar e garantir o acesso à justiça para demandas tributárias de forma universal, integral e dentro de um prazo razoável<sup>4</sup>, possivelmente no prazo máximo de cinco anos, observando a decadência e a prescrição.

Aliás, as despesas do Judiciário em 2023, no Brasil, chegaram à soma de R\$ 132,8 bilhões, um crescimento percentual de 9,02 em relação ao ano anterior. Em comparação ao Produto Interno Bruto – o custo absoluto do Poder Judiciário para os cofres públicos brasileiros representa 1,6% do PIB.

Imagem 1: Despesas do Judiciário Brasileiro



Fonte: Justiça em Números – CNJ

<sup>4</sup> Processos administrativos tributários devem terminar em prazo razoável – Acessado em 14/12/2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-fev-22/justica-tributaria-processo-administrativo-tributario-terminar-prazo-razoavel/>

A partir disso, fica claro que alternativas devem ser discutidas a fim de atenuar essa sobrecarga, fazendo com que o ordenamento jurídico, em terras brasileiras, torne-se progressivamente célere e eficiente, tanto no âmbito econômico quanto no âmbito temporal. O presente estudo visa, portanto, analisar a aplicabilidade da autocomposição conforme proposta no PL da Mediação, bem como os impactos para a prática de negociação tributária entre o fisco, o contribuinte e seus respectivos representantes legais, visando entender, em *ultima ratio*, se o projeto de lei corresponde aos princípios que balizam o sistema constitucional no ramo do direito tributário.

### 3.2 MEDIAÇÃO COMO ALTERNATIVA

A mediação, juntamente com a conciliação e a arbitragem, são instrumentos entendidos como métodos alternativos de resolução de conflitos, isto é, uma tentativa de autocomposição entre os litigantes. No Brasil, houveram incontáveis dispositivos legais que discorreram sobre a solução alternativa de conflitos, que em grande parte são fundamentados<sup>2</sup> na crítica à duração e custo da jurisdição estatal. Partiu-se inicialmente de um sistema de arbitragem privada instaurado inicialmente em 1996, passando pela lei da arbitragem no mesmo ano e, mais recentemente, pela mediação instituída como fonte formal pela Lei 13.140, de 26 de junho de 2015, a Lei da Mediação. Nela, são traçadas diretrizes que devem balizar a mediação, inclusive na área tributária, sendo definida como:

Art. 1º Esta Lei dispõe sobre a mediação como meio de solução de controvérsias entre particulares e sobre a autocomposição de conflitos no âmbito da administração pública.

Parágrafo único. **Considera-se mediação a atividade técnica exercida por terceiro imparcial sem poder decisório, que, escolhido ou aceito pelas partes, as auxilia e estimula a identificar ou desenvolver soluções consensuais para a controvérsia.**

Salutar destacar que, a mediação parte da premissa da cultura de pacificação, na qual<sup>3</sup> são promovidas práticas para efetivar a conciliação em juízo de forma ampla, com políticas judiciárias administrativas que pavimentaram o caminho para o cenário resolução consensual dos litígios como ocorre na atualidade, existindo inclusive setores especificamente responsáveis pela conciliação judicial, que oferecem um sistema extenso e integral no tocante às técnicas de resolução alternativas de conflitos. Sobre essa temática, no direito pátrio existe 2 termos sinônimos, sendo o mais aceito pela doutrina o de métodos *adequados* de resolução de conflitos, no sentido de não se opor às vias convencionais da jurisdição, sendo um meio complementar ao Judiciário a levar as partes a um consenso, buscando evitar o deslinde judicial.

Todo esse contexto serve, primordialmente, para combater a cultura da judicialização e de soluções pautadas no apoio irrestrito no judiciário para resolver quaisquer demandas, inclusive sem que haja a tentativa de solução consensual em muitos casos, sendo a determinação legislativa pelo CPC de 2015, às Resoluções do CNJ ou o posicionamento doutrinário de forma majoritária pontes a fim de garantir essa pretensão. Após a instituição pela Lei 13.140, a mediação foi instaurada positivamente no Código de Processo Civil de 2015 como um dos pilares processuais, sendo inclusive prescrito a promoção pelo Estado, sempre que possível, a solução consensual de conflitos, com estímulo a mediação, conciliação e outras meios extrajudiciais de resoluções de controvérsias, conforme dispositivo a seguir:

Art. 3º Não se excluirá da apreciação jurisdicional ameaça ou lesão a direito.  
§ 1º É permitida a arbitragem, na forma da lei.  
§ 2º **O Estado promoverá, sempre que possível, a solução consensual dos conflitos.**  
§ 3º **A conciliação, a mediação e outros métodos de solução consensual de conflitos deverão ser estimulados por juízes, advogados, defensores públicos e membros do Ministério Público, inclusive no curso do processo judicial.**

Não obstante, é exigida a presença de *terceiro imparcial*<sup>5</sup> a fim de mediar o conflito entre as partes, de modo que seja possível o estabelecimento de diálogo entre os envolvidos, não podendo este possuir qualquer interesse no caso discutido. Nessa toada, a Lei da mediação determina que a mediação pode versar sobre direitos disponíveis ou indisponíveis e que admitam transação, devendo, no último caso, o consenso ser homologado em juízo, sendo ainda exigida a oitiva do Ministério Público. Outrossim, deve ser orientada por princípios que visem garantir o reestabelecimento do diálogo entre as partes a fim de solucionar a demanda de forma célere e eficiente, isentando-se de prazos judiciais extensos.

A conciliação tributária se mostra como objeto de interesse para a justiça conciliatória brasileira desde 2014, período em que foi apresentada como a primeira recomendação do Fórum Nacional de Conciliação e Mediação, ainda na sua primeira edição. Para além disso, foi apresentada novamente na I Jornada “Prevenção e solução extrajudicial de litígios” do Centro de Estudos Judiciários do Conselho da Justiça Federal (CJF).

Estimula-se a transação como alternativa válida do ponto de vista jurídico para tornar efetiva a justiça tributária, no âmbito administrativo e judicial, aprimorando a sistemática de prevenção e solução consensual dos conflitos tributários entre Administração Pública e administrados, ampliando, assim, a recuperação de receitas com maior brevidade e eficiência. (I JORNADA “PREVENÇÃO E SOLUÇÃO EXTRAJUDICIAL DE LITÍGIOS” pag 8).

---

<sup>5</sup> **Conciliação e Mediação.** Acesso em 12/12/2024. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/programas-e-acoas/conciliacao-e-mediacao/>

Nesses termos, Bacellar (2012) destaca a necessidade de intervenção do mediador por meio de uma escuta ativa, entretanto, visando apenas orientar o diálogo, ressaltando pontos convergentes:

“Saber escutar com atenção é muito importante. O mediador deve ter cautela para não intervir sem necessidade. Quando a comunicação for restabelecida, a participação do mediador deve apenas orientar o espaço dialógico, ressaltando os pontos convergentes que resultarem da conversa”

Entretanto, é necessária legislação específica, a fim de tratar sobre a questão da indisponibilidade tributária. Assim, discorre Brandão (2016):

“Em verdade, o tema da transação tributária merece mesmo ser tratado em legislação específica, apartada das demais hipóteses em que seja possível realizar a autocomposição de conflitos dos particulares com a Administração Pública. A indisponibilidade tributária deve ser equalizada de forma rígida com os princípios da legalidade e da inafastabilidade da prestação jurisdicional. A indisponibilidade das imposições tributárias (obrigações tributárias) e do produto da arrecadação (créditos tributários) tem relação direta com dois fatores: a) o dever de obediência estrita ao princípio da legalidade; b) os limites da discricionariedade atribuída aos atos administrativos inerentes à tributação.”

É cabível entender, portanto, que o próprio legislador, por meio de lei compatível com as presentes no ordenamento, pode criar hipóteses de exceção para a indisponibilidade tributária, especialmente considerando a capacidade de resolução consensual ser positiva para o sistema tributário brasileiro quando observado os aspectos *lato sensu*, a serem discutidos posteriormente no presente estudo.

Sendo assim, a mediação no direito tributário brasileiro surge como uma alternativa eficaz para a resolução de conflitos entre contribuintes e a Administração Pública. O PL 2.485/2022 visa à aplicação de matérias e métodos já estabelecidos legalmente, no qual a iniciativa da mediação pode partir tanto pelo sujeito passivo (contribuinte) quanto pelo ativo – Fisco ou Fazenda. Diferentemente dos métodos tradicionais dos litígios, a mediação tributária poderia oferecer uma abordagem colaborativa, visando a promoção do diálogo entre as partes e, conseqüentemente, soluções menos adversárias.

Buscando essas soluções, os mediadores tributários podem<sup>6</sup> exercer função crucial na harmonização da relação entre o fisco e o contribuinte, desenvolver a empatia entre eles,

---

<sup>6</sup> *Unlocking the Power of Mediation in Tax Matters: Lessons Learned from the V SIFRA Seminar*. Acesso em 12/01/2025. Disponível em: <https://mediationblog.kluwerarbitration.com/2024/05/08/unlocking-the-power-of-mediation-in-tax-matters-lessons-learned-from-the-v-sifra-seminar/>

auxiliar no equilíbrio fiscal e na desconfiança na tributação brasileira e, por fim, ajudar no esclarecimento e educação sobre o direito tributário brasileiro.

É importante perceber que a mediação no litígio tributário, enquanto meio alternativo de resolução de litígios, deve ser pautada tanto nos princípios que regentes da mediação no processo civil brasileiro, igualmente quanto nos princípios que regem a norma tributária brasileira, fazendo-se necessário um grau maior de flexibilidade e informalidade nos contextos em que a mesma venha a ser utilizada em caso de aprovação do PL. Nesse sentido, há experiências que podem ser espelhadas no tocante ao processo de mediação em experiências internacionais, mais especificamente as orientações contidas na Convenção de Singapura.

A Convenção das Nações Unidas sobre Acordos Internacionais Resultantes de Mediação, é um tratado internacional que abarca a facilitação da execução de acordos de mediação entre partes de diferentes países. O Brasil assinou-a em 04 de junho de 2021 e foi aprovada em 24 de abril de 2024 pela Comissão de Relações Exteriores e de Defesa Nacional – CREDN, se transformando em um dos signatários. Nesse sentido a convenção eleva o prestígio internacional e nacional da mediação, enquanto a ratifica como alternativa eficaz ao litígio, mesmo que em disputas de maior complexidade.

Embora a Convenção não mencione diretamente mediação em matéria tributária e nem trate sobre mediação intranacional, a existência da mesma pode servir como catalisadora para o desenvolvimento e aceitação da mediação tributária, especialmente em análise comparativa com outros países que possuem dispositivos iguais ou similares em seus respectivos textos legais. São existentes, inclusive, possibilidades de remissão total ou parcial do crédito tributário, conforme os Art. 172 do CTN, os que devem ser adaptados a fim de inserir a possibilidade de mediação tributária, se aprovada o projeto em discussão:

“Art. 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo: I - à situação econômica do sujeito passivo; II - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato; III - à diminuta importância do crédito tributário; IV - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso; V - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante. Parágrafo único. O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Com o crescimento exponencial de demandas judiciais cumulado ao entreamento dos processos fiscais brasileiros, a mediação desponta como uma ferramenta capaz de desonerar o Poder Judiciário e proporcionar resultados mais céleres e satisfatórios para os litigantes. Além disso, a sua implementação pode favorecer uma maior previsibilidade e segurança jurídica, ao

mesmo tempo em que reforça a cooperação entre o fisco e os contribuintes, promovendo por fim um ambiente de confiança e transparência.

### 3.3 A NECESSIDADE DA MEDIAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tomando como base Relatório Justiça em Números 2024 do CNJ (2024), em relação à litígios tributários, “os processos de execução fiscal apresentavam, aproximadamente, 31% do total de casos pendentes e 59% das execuções pendentes no Poder Judiciário, com taxa de congestionamento percentual de 87,8%”.

Ainda nesse mesmo sentido o relatório, indica o Direito Tributário como oitava matéria em taxa de congestionamento bruto, ultrapassando a marca de 76% dos processos aguardando julgamento em primeiro grau ou de recurso, com questões que chegam a passar mais de 5.000 dias, isto é, um pouco mais de 13 anos, para terem o seu primeiro julgamento.

Imagem 2: Dados sobre litígios tributários no Brasil

Dados até 30/11/2024					
Pendientes em 30/11/2024		Julgados em 2024		Saídas em 2024	
25.309.107 Total	16.774.194 Líquido	8.160.703		7.832.805 Baixados	
2.224 dias Tempo Médio do Pendente	1.827 dias Tempo Médio do Pendente Líquido	2.148 dias Tempo Médio do Primeiro Julgamento		2.262 dias Tempo Médio da Primeira Baixa	
Entradas em 2024		Índ. Atendimento à Demanda		Tx. de Congestionamento em 30/11/2024	
2.901.411 Novos		269,97%		76,37% Bruta	
				68,17% Líquida	

Fonte: Justiça em Números - CNJ

Analisando esses dados, fica evidenciado que, na contemporaneidade, o sistema jurídico brasileiro está longe do aceitável no sentido de resolução eficaz de litígios tributários. Observando para além desses dados específicos, ao considerar toda a carga processual brasileira em 2024, apenas 10,96% corresponde a termos conciliatórios, em aproximadamente 25% de audiências realizadas nos últimos 12 meses, tendo sido concluídas pouco mais de 300.000 audiências conciliatórias no ano de 2023, o que corresponde a 3,68% do índice total de conciliações que foram dadas entradas no ano<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> Relatório Justiça em Números 2024. Conselho Nacional de Justiça, 2024.

Imagem 3: Dados sobre Conciliação no judiciário brasileiro até 31 de dezembro de 2024

Dados até 31/12/2024				
Audiências conciliatórias em 2024	Entradas em 2024	Sent. Homolog. 2024	1ª Sent. Homolog.	1ª Sentença
4.167.071	38.520.220	4.465.940	4.351.168	39.706.558
Índice de Audiências nos últimos 12 meses		Índice de Conciliação nos últimos 12 meses		
24,94%		10,96%		

Fonte: Justiça em Números - CNJ

Isto posto, com a recente promulgação da reforma tributária, o sistema tributário brasileiro passará por um período transicional, com o início previsto para 2026 e a conclusão em 2032. Ao longo desses anos, o número de demandas litigiosas no tocante ao direito tributário tende a aumentar de forma exponencial, sobrecarregando ainda mais um ordenamento que já não é capaz de lidar com os processos existentes no momento. Portanto, há de serem prevista e aplicada a inclusão imediata de práticas que busquem arrefecer essa problemática.

Nesse entendimento, o CNJ pronunciou-se no sentido de incentivar a prática de autocomposição em demandas e conflitos tributários, em sua Recomendação N° 120, de 28 de outubro de 2021, conforme excerto abaixo:

“§ 1o Nas demandas em curso, o(a) magistrado(a) também poderá incentivar: I – a celebração de convenções processuais pelas partes, objetivando maior eficiência ao procedimento; II – o uso, quando autorizado por lei, da arbitragem para a resolução de conflitos tributários, quando for mais adequado e eficiente ao tratamento do litígio, nos termos do art. 3o do CPC e, em caso de concordância pelos litigantes, será firmado compromisso arbitral judicial, com a consequente extinção do feito sem resolução do mérito, nos termos do art. 485, VII, do CPC;”

Prosseguindo, o texto ainda prevê a aplicação da arbitragem como método consensual para solução de litígios tributários:

“I – o uso, quando autorizado por lei, da arbitragem para a resolução de conflitos tributários, quando for mais adequado e eficiente ao tratamento do litígio, nos termos do art. 3º do CPC e, em caso de concordância pelos litigantes, será firmado compromisso arbitral judicial, com a consequente extinção do feito sem resolução do mérito, nos termos do art. 485, VII, do CPC.

Promovendo, portanto, viabilizar projetos e iniciativas que visem dar cabo à parte dos processos, em nosso País, que possam ser resolvidos de forma consensual e célere. Entretanto, o presente trabalho busca uma aplicação comparada, no sentido de incentivar a aplicação de práticas de mediação e conciliação no processo tributário, ainda não consolidado no direito pátrio.

Outrossim, grande parte dos pesquisadores já conseguem perceber a morosidade da aplicação efetiva do direito no Brasil, conforme lecionado por Ivankio e Bitterbir (2020):

“Além do mais, uma das razões pelas quais se defende a necessidade de ampliação dos meios adequados de solução de litígios, reside na demanda social do Estado Democrático de Direito. O mandamento constitucional do acesso à justiça tem dado abertura ao chamado “Sistema Multiportas”, um instituto idealizado na jurisdição norte americana e desenvolvida por Frank Sander - professor da Faculdade de Direito de Harvard - como resposta à ineficiência do judiciário. Na operacionalidade de tal sistema, o Poder Judiciário figuraria como um centro de resolução de disputas que consideraria os aspectos específicos de cada caso concreto para averiguar qual meio de solução de litígios seria adequado à questão. Desse modo, caberia ao magistrado não somente o julgamento dos casos levados ao tribunal estatal, mas também a fiscalização do litígio caso esse seguisse por outra “porta”,<sup>3</sup> isto é, por outra via que não a tradicional.”

Na questão da adoção de métodos de autocomposição no ordenamento jurídico, Piscitelli, 2018 entende que se trata de “um tema que se relaciona com o acesso à justiça e com medidas justas de arrecadação, que podem resultar em redução da desigualdade, pela correta aplicação de recursos em ações que buscam tal fim”

No sentido de resoluções alternativas à judicialização, Cunha (2020, pag 894) entende que poderia ser possível utilizar-se de estratégias de composição, cunhando o termo de *multiportas*, que pode ser entendido “como se houvesse, no átrio do fórum, várias portas; a depender do problema apresentado, as partes seriam encaminhadas para a porta da mediação, ou da conciliação, ou da arbitragem, ou da própria justiça estatal”. Desse modo, a autocomposição seria uma das portas que deveriam estar em uso na justiça tributária no País, conforme proposto pelo PL da Mediação e incentivado pelo CNJ, bem como pelo posicionamento doutrinário.

Em um contexto amplo, é possível entender a mediação a partir da existência de dificuldades e limitações momentâneas em administração de conflitos. Trazendo esse conceito para a mediação tributária, é possível traçar um paralelo entre essas características e o relacionamento do fisco e do contribuinte, que existe de forma progressivamente devastada. Ademais, é de se esperar que o aumento nos litígios tributários trazidos pelo período transitório da reforma tributária amplifique esses desentendimentos.

Nesses termos e visando ilustrar a eficácia e necessidade da autocomposição em processos tributários, Luiz Fux discorre (2021, online):

“A solução dos processos tributários por meio de mecanismos de autocomposição desdobra-se em duplo benefício. De um lado, garante-se a isonomia e segurança jurídica ao tratamento de demandas repetitivas que tratam da temática, beneficiando

os contribuintes. De outro, ampliam-se as fontes de receitas públicas para as unidades federativas.”

No artigo *Unlocking the Power of Mediation in Tax Matters*<sup>8</sup>, é tratado sobre a possibilidade de mediação em matéria tributária na perspectiva do V SIFAR, organizado por Ricardo Almeida. Nessa experiência, o processo de instauração da mediação tributária é observado a partir dos seguintes parâmetros: mapeamento dos benefícios da mediação tributária e mapeamento das ferramentas a serem utilizadas pela autoridade tributária e o contribuinte no procedimento. O autor, Wolters Kluwer, apontada as seguintes características para os contribuintes médios brasileiros: conformistas – os que aderem estritamente as regulações tributárias, procurando evitar conflitos e penalidades – moralistas, ou seja, os que são guiados por morais éticos e morais, priorizando a justiça fiscal e o bem-estar comum, podem ainda ser oportunistas – aqueles que procuram maximizar o interesse pessoal, explorando brechas na lei tributária para ganho pessoal, assim como os resistentes, isto é, aqueles que desafiam a legitimidade da autoridade fiscal e buscam a evasão tributária e, por último, os que não possuem conhecimento da própria obrigação fiscal e das consequências do não cumprimento delas, os desinformados.

Já para o fisco, são observadas as características de rigoroso, colaborativo, tecnológico, flexível, educativo e eficiente, no seguinte contexto: os auditores rigorosos enforcam a lei tributária de forma estrita, objetivando o cumprimento das mesmas, enquanto os colaborativos ensinam a parceria e cooperação, oferecendo caminhos para a responsabilização voluntária. Outrossim, os tecnológicos aproveitam-se para monitorar transações discas e identificar irregularidades fiscais eficientemente por meio da tecnologia, no tom que os flexíveis são adaptáveis às circunstâncias individuais, oferecendo opções de pagamento e considerando pedidos e ocasiões excepcionais. Por fim, os educativos são auditores que fornecem informação e meios educacionais para ajudar os contribuintes para entender as suas obrigações fiscais, enquanto os eficientes operam no recolhimento de impostos e aplicação efetiva da lei tributária, maximizando a receita ao passo que garantem a responsabilização direta.

Em um posicionamento semelhante, Filippin, Fiorio e Viviano<sup>9</sup> pronunciam-se no sentido de que um sistema tributário altamente oneroso pode levar os contribuintes a se sentirem legitimados para praticar evasão fiscal. Outrossim, a confiança no sistema tributário e o

---

<sup>8</sup> *Unlocking the Power of Mediation in Tax Matters: Lessons Learned from the V SIFRA Seminar*. Acesso em 12/01/2025. Disponível em: <https://mediationblog.kluwerarbitration.com/2024/05/08/unlocking-the-power-of-mediation-in-tax-matters-lessons-learned-from-the-v-sifra-seminar/>

<sup>9</sup> *The effect of tax enforcement on tax morale*. Acesso em 21/01/2025. Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0176268013000736>

comportamento comum de outros contribuintes funcionam de forma recíproca para afetar a percepção do contribuinte cometer crimes fiscais visando aumentar a justiça tributária em um nível nacional.

Conclusivamente, a pesquisa do tema da aplicação da mediação no direito tributário mostra-se como essencial no sentido de trazer uma alternativa para o litígio compulsório no âmbito dos tributos e impostos, bem como na sua negociação, cobranças e pagamentos de maneira facilitada para atender as expectativas de ambos os litigantes em ações tributárias.

#### **4 O PL 2.485/2022**

Apresentado pelo senador Rodrigo Pacheco, o PL da mediação trata sobre a implementação da mediação tributária no âmbito federal, sendo uma proposta que objetiva sobretudo modernizar os processos administrativo e tributários no País, por meio de desburocratização e de práticas transparentes. Tem como objeto a mediação em aspectos variados do processo tributário, mas principalmente sobre decisões administrativas e cobranças tributárias, com ênfase em métodos de resolução consensuais, buscando a recuperação célere de receitas não recolhidas e o reconhecimento de desonerações fiscais.

O projeto teve a sua votação prejudicada, por possuir matéria semelhante e totalmente aderente a outro projeto de lei em tramitação, sendo inserido em sua integralidade ao PL nº 2.483, de 2022, que trata sobre o processo administrativo tributário federal. Portanto, o presente estudo tratará unicamente sobre a parte da PL 2.483 que trata sobre a mediação tributária.

Esse procedimento, descrito pelo projeto, visa combater a alta taxa de congestionamento em execuções fiscais no judiciário brasileiro, sendo importante destacar que o procedimento não exige representação por advogado. Além do custo reduzido e de descingir o processo tributário, o projeto ainda prevê descontos em multas de lançamento de ofício em casos de comprovação de sonegação após a mediação, visando incentivar a busca da mediação por parte dos contribuintes.

Nessas mesmas linhas, Faricelli (2017) entende que: “há campo para que outras situações passíveis de solução autocompositiva sejam exploradas como forma de contribuir com a eficiência dos processos tributários no Brasil, e até melhorar o relacionamento entre fiscos e contribuintes.”

##### **4.1 ANÁLISE DA PL DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA**

O PL 2.485/2022 institui, de início, a “mediação tributária na União como meio de prevenção consensual de conflitos em matéria tributária administrativa e judicial entre a Fazenda Pública Federal e o sujeito passivo”. Ao seguir, o texto apresenta os princípios sob os quais o projeto encontra fundamento, sendo eles os da administração pública e da mediação: a legalidade, a consensualidade, a voluntariedade e isonomia entre as partes, a informalidade nas fases preparatórias e de tratativas, a oralidade, a autonomia das partes e autodeterminação, a decisão informada, a imparcialidade e qualificação do mediador, o sigilo e confidencialidade, a segurança jurídica, a publicidade do resultado consensuado entre as partes, a boa-fé e o respeito mútuo entre as partes e às leis vigentes.

Dentre esses princípios, a autonomia<sup>10</sup> das vontades possui um protagonismo, tendo em vista que a voluntariedade é o pilar central de toda a técnica mediativa, de forma a permitir que seja proporcionado aos elementos envolvidos na mediação uma gerência conflitual que entenda as vontades, interesses e regras estabelecidos pelo procedimento,

O texto do projeto define a vigência da mediação tributária como “meio de prevenção consensual de conflitos administrativos e judiciais em matéria tributária”.<sup>11</sup>

Após a definição dos princípios da mediação tributária e dos mediadores pelos artigos 2º e 3º, o artigo 4º explicita o instrumento como método e procedimento permeado por requerimento e instaurado e mantido de forma voluntária por *agente competente da administração tributária federal* e o sujeito passivo. Essa instauração ocorre pela concorrência de 2 instrumentos, o requerimento de mediação, formalizado pelo sujeito passivo e o termo de aceitação da mediação tributária, a ser assinado pelos mediados e com a capacidade de renúncia em qualquer etapa da mediação.

Se formalizado ou não acordo, deve existir ainda o termo de entendimento, a fim de formalizar o acordo tributário com base no discutido entre as sessões e em termos satisfatórios para ambos os litigantes, que deve conter o nome dos mediados, do mediador e dos respectivos advogados e procuradores envolvidos nas sessões. Por fim, esse termo deve ser encaminhado para homologação por autoridade responsável, a ser nomeada pelo Ministério da Economia e, de acordo com a prática mediatória brasileira, deve tratar-se de juiz de direito tributário, com poder decisório e homologatório.

Nos artigos seguintes, é distribuída a habilitação dos mediadores, que podem ser internos ou externos, por meio de ato expedido pelo Ministério da Economia. Para tanto, são estabelecidos requisitos mínimos para a atuação de mediador tributário:

“I – estar em exercício na Secretaria da Receita Federal do Brasil e na Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional há mais de dez anos; II – ter realizado curso de qualificação para o exercício de mediação devidamente reconhecido pelo Ministério da Educação. § 2º A autoridade designada por ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, ao propor a mediação ou aceitar o requerimento de mediação formulado pelo sujeito passivo, indicará quem será o mediador. § 3º O sujeito passivo pode solicitar, por até duas vezes, que o mediador indicado pela Receita Federal do Brasil ou Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional seja substituído por outro devidamente habilitado ao exercício da mediação. § 4º O sujeito passivo pode desistir da mediação, caso discorde do mediador indicado em cumprimento ao disposto no § 3º.”

---

<sup>10</sup> Autonomia da vontade: Planejamento tributário é direito de todos. Acesso em 14/12/2024. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/15035/autonomia-da-vontade/>

<sup>11</sup> Trecho extraído diretamente do PL 2.485/2022.

Posteriormente, o projeto destaca a possibilidade de mediação nas seguintes fases (Art. 8º): no curso do procedimento fiscal, no contencioso administrativo tributário, na inscrição da dívida ativa e no contencioso judicial tributário. Quando já estabelecido o procedimento de mediação, decorrerá a suspensão dos prazos processuais, administrativos e judiciais para os atos realizados por qualquer litigante, no prazo mínimo de trinta dias úteis, podendo ser prorrogado por mais sessenta dias úteis. Havendo acordo, a resolução pode ser provisória ou perpetua, dependendo das “obrigações ou condições resolutivas ou suspensivas da sua validade ou eficácia”, restando ainda, na possibilidade de descumprimento de termos de acordos homologados, a sua extinção.

Em se tratando de acordos que verse sobre o cumprimento de obrigações ou de condições futuras, se fazem salutares, nos termos do artigo 13:

“I– o caráter declaratório, retrospectivo e prospectivo dos direitos reconhecidos pelas partes no acordo conclusivo, tratando-se de relações jurídico-tributárias continuadas ou não, inclusive para a qualificação de fatos, para a interpretação de normas jurídicas e para as obrigações tributárias em geral constituídas ou não, salvo em caso de mudança da situação de fato ou de direito relativamente à relação jurídico-tributária; II – a renúncia ao direito e a qualquer meio de discutir administrativa ou judicialmente o objeto e a motivação do acordo, bem como as obrigações reconhecidas ou definidas no termo de entendimento; III – a confissão por parte do sujeito passivo dos valores reconhecidos como devidos. § 1º Na hipótese prevista neste artigo, o acordo definido no termo de entendimento deverá prever a inscrição direta em certidão de dívida ativa, independente de garantia apresentada para a satisfação do crédito ou do credor, em caso de seu descumprimento. § 2º Caso o acordo tributário estabeleça o dever de recolhimento do tributo objeto do procedimento fiscal, o sujeito passivo tem direito à redução de 70% no valor da penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, desde que cumpra regularmente os termos do acordo.”

Nesse método, devem haver meios para facilitar e mediar as negociações, bem como terceiro imparcial anteriormente citado, esperando-se que o resultado seja celebração de acordo entre as partes. Assim, os mediadores devem utilizar métodos pertinentes ao litígio tributário e à mediação, além de identificarem aspectos impeditivos das partes na solução consensual, utilizar-se de tratativas prévias com ambos os litigantes, buscar o sobressair os interesses das partes, auxiliar os aspectos positivos das propostas de acordo, destacando as consequências favoráveis em cada posicionamento e buscar restabelecer e pacificar a relação entre os envolvidos no litígio, sempre utilizando-se de práticas assertivas como a escuta ativa e a comunicação não violenta.

Por fim, a lei ainda versa sobre a impossibilidade de contato com o sujeito passivo fora do ambiente da mediação, a necessidade de resguardo do sigilo quanto aos fatos, informações e documentos espedidos durante o procedimento e no tocante ao período de *vacatio legis* do PL, se aprovado.

## **4.2 PONTES ENTRE A REFORMA TRIBUTÁRIA E O PL DA MEDIAÇÃO**

A Reforma Tributária e o PL da mediação podem ser considerados complementares, enquanto ambos têm como objetivo modernizar e tornar mais eficiente o sistema tributário brasileiro. Nas palavras de Barroso (2009): “Efetividade significa a materialização, no mundo dos fatos, dos preceitos legais e simboliza a aproximação, tão íntima quanto possível, entre o dever ser normativo e o ser da realidade social.”

Existem várias pontes entre essas iniciativas que, se bem integradas, podem proporcionar maior segurança jurídica, redução de litígios e estímulo ao desenvolvimento econômico, de tal forma que a mediação tributária, se aprovada, deve interferir de forma direta na prática tributária e, de forma positiva, nas contas da administração pública.

Nessa toada, é possível traçar pontos de conexão entre os dispositivos legislativos. Além da redução da judicialização e dos impactos esperados na arrecadação e eficiência fiscal, o foco no papel e na autorresponsabilidade do contribuinte em disputas tributárias é um dos pontos em maior evidência. Enquanto na reforma tributária haverá a cumulação de créditos tributários a serem pagos em etapa única, o PL da mediação tributária traz um papel ativo do contribuinte no centro das negociações de débitos tributários.

Já que a reforma prevê a modernização do sistema tributário brasileiro e a redução dos conflitos por meio de um ambiente eficaz, a mediação tributária automaticamente se posiciona como um mecanismo para progredir nestas pautas.

## **4.3 A LEI Nº 13.028/RS**

A referida lei trata-se da implementação da mediação tributária em escala municipal, em Porto Alegre/RS, criando inclusive uma Câmara de Mediação e Conciliação Tributária da Secretaria Municipal da Fazenda. Ao analisar o texto legal, fica evidente que o PL da Mediação Tributária possui forte influência da Lei 13.028: ambos apresentam princípios muito semelhantes, bem como parâmetros e objetivos quase idênticos. A inovação do PL da Mediação recaí sobre a expansão para escala nacional da prática de mediação tributária aqui apresentado. Ainda nesse sentido, para a efetiva prática da mediação tributária em escala nacional, possivelmente será necessário a criação de centros específicos como a CMCT/SMF. Para além disso, destaca-se ainda que a referida Lei propõe mediação em mais fases administrativas do que o PL objeto do estudo.

No primeiro ano da prática da mediação tributária na cidade de Porto Alegre, foram realizadas<sup>12</sup> 22 sessões de mediação tributária até setembro de 2022, sendo apenas 1 dos casos não resultante de acordo firmado.

A mediação tributária no município garantiu<sup>13</sup> uma receita superior a R\$ 21 milhões em acordos tributários, apenas em novembro de 2024. Para o secretário municipal da Fazenda porto-alegrense Rodrigo Fantinel:

“A Mediação Tributária é uma ferramenta inovadora, na qual Porto Alegre foi pioneira e se mostra muito eficiente. É um avanço significativo na gestão fiscal de Porto Alegre, criando um caminho de diálogo e resolução que beneficia tanto o fisco quanto os contribuintes.”

A experiência gaúcha evidencia as possibilidades positivas da mediação em matéria tributária, de forma que é possível prever, em escala nacional, a mediação tributária pode significar a arrecadação financeira extensa em um período reduzido, ao comparado com o tempo-médio processual de litígios tributários, podendo o município servir de modelo no tocante às questões de aplicabilidade da pretensão legislativa.

#### 4.4 EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

Para além da experiência municipal, existem algumas outras internacionais, nas quais a mediação tributária se aplica à realidade, destacando-se a Itália, a União Europeia, o Reino Unido, a Nova Zelândia, a Austrália, os Estados Unidos, o Canadá, a Espanha e, por meio da arbitragem, até mesmo em Portugal. Portanto, cabe uma breve análise de como a mediação tributária funciona nessas nações e de qual forma são demonstrados os benefícios de resolução alternativa de conflitos de questões tributárias.

Na Itália<sup>14</sup>, a mediação tributária é medida para qualquer litígio tributária que envolva bens, *compliance* ou interpretação de obrigações tributárias com valor inferior a € 50.000. O texto legal italiano define que, antes de ingressar com uma ação judicial, o contribuinte deve buscar a mediação com as autoridades fiscais, o que diminui efetivamente o número de processos tributários. Dessa forma, a eficiência da administração fiscal em litígios tributários por meio de incentivo a soluções consensuais demonstra, na prática, resultados positivos, com alta taxa de acordos firmados.

---

<sup>12</sup> Dados fornecidos pela Central de Conciliação da PGM de Porto Alegre, à qual se encontra vinculada a Câmara de Mediação e Conciliação Tributária.

<sup>13</sup> Prefeitura garante R\$ 21 milhões em acordo de Mediação Tributária. Acesso em 14/02/2025. Disponível em <https://abrasf.org.br/comunicacao/noticias/prefeitura-garante-r-21-milhoes-em-acordo-de-mediacao-tributaria>

<sup>14</sup> Publicação “*Mediating Tax Dispute in Singapore*” – Pág 6, Exemplo 13.

Já no Reino Unido<sup>15</sup>, a *HM Revenue & Customs* (HMRC) oferece a mediação como parte do processo de resoluções alternativas a disputas no direito tributário. Nesse ordenamento, os contribuintes ou as autoridades podem recorrer à mediação para resolver litígios tributários de forma célere, excluindo a necessidade de processos. Na experiência britânica, a abordagem tem sido bem-sucedida, permitindo que as partes cheguem a soluções aceitáveis para todos, evitando o desgaste temporal e financeiro envolvidos em um processo e assim, contribuindo positivamente em questões complexas de auditoria fiscal e de interpretação controversas de regras tributárias.

De forma similar, na Nova Zelândia<sup>16</sup>, aproximadamente 55% dos litígios tributários que utilizaram terceiro facilitador como mediador obtiveram sucesso, de forma que a eficácia da mediação tributária fica evidenciada. O *New Zealand Inland Revenue Department* – equivalente à Receita Federal Brasileira – incentiva os contribuintes a considerar a mediação antes de qualquer litígio tributário, destacando o compromisso nacional às resoluções alternativas de conflitos.

Na Austrália, a mediação foi reconhecida pelo seu custo benefício em resoluções de litígios tributários. Os contribuintes reportaram uma economia média de 50.000,00 dólares australianos ao procurarem mediação previamente ao processo litigioso. O Escritório Tributário Australiano (*Australian Taxation Office*) apoia o processo facilitado por meio de negociações e acordos, demonstrando os benefícios da mediação em melhorar o comprometimento do contribuinte e a redução do custo por litígio tributário que encerrasse por meio da mediação.

Nos Estados Unidos, o Programa de Mediação no IRS – *Internal Revenue Service* – trata-se de um setor específico para mediação em disputas tributárias. Um dos exemplos práticos é o *Fast Track Settlement*, o qual permite acordos de forma acelerada com a ajuda de um mediador neutro. Para além disso, o IRS oferece mediação após recurso administrativo, visando facilitar a resolução dos litígios. Dessa forma, a experiência americana é dotada de economia temporal e econômica para os contribuintes e para o governo, sendo a mediação especialmente útil em questões de auditoria fiscal e outras controvérsias complexas.

No Canadá, também há um sistema que adota mediação tributária, por meio da *Canada Revenue Agency*, no qual as partes envolvidas em disputas tributárias podem participar de resoluções céleres, buscando resolver os litígios tributários antes dos mesmos escalarem para ação judicial ou administrativa formal, promovendo a colaboração entre o contribuinte e o fisco. Como resultado, o volume processual tributário no País reduziu em significativa escala.

---

<sup>15 e 16</sup> Publicação “*Mediating Tax Dispute in Singapore*” – Pág 6, Exemplo 13.

Na Espanha<sup>17</sup>, existe um procedimento semelhante à confissão de dívida tributária voluntária no Brasil, denominado de procedimento de regularização voluntária. Entretanto, na experiência espanhola, os contribuintes corrigem os erros fiscais cometidos antes da autuação legal por meio de mediador fiscal, figura inexistente no cenário jurídico brasileiro. Ainda nessa toada, há o reconhecimento de acordos tributários que sejam realizados no âmbito administrativo.

Em Portugal, a Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro<sup>18</sup> regula a arbitragem em matéria tributária como forma alternativa de resolução de conflitos. É possível traçar um paralelo com a proposta de mediação tributária em votação no Brasil, levando em consideração a resolução através de terceiro neutro e imparcial, bem como a busca pela celeridade processual e por um procedimento dotado de fluidez e ausência de formalidades excessivas. Entretanto, diferencia-se principalmente pela modalidade arbitral ser dotada de juízo decisório e último quando escolhido pelas partes, enquanto na mediação ainda há a necessidade de homologação do acordo obtido no procedimento por magistrado qualificado a fim de ratificar a sua eficácia jurídica e vincular as partes às obrigações determinadas.

Todas essas experiências internacionais evidenciam a mediação tributária como ferramenta eficaz e pouco onerosa, de forma que a aplicação para o sistema jurídico brasileiro pode espelhar-se nesses ordenamentos a fim de trazer resultados semelhantes. É esperado, pela mediação tributária, redução na carga sobre o sistema judiciário brasileiro, assim como melhora no relacionamento entre o contribuinte e o fisco, além da promoção de maior segurança jurídica e previsibilidade, características mais do que necessárias tendo em vista o atual período transitório em que o sistema constitucional tributário brasileiro se encontrará.

---

<sup>17</sup> **Rei emérito da Espanha paga mais de quatro milhões de euros para regularizar situação tributária;** Acesso em 14/01/2025. Disponível em: <https://brasil.elpais.com/internacional/2021-02-26/rei-emerito-da-espanha-paga-mais-de-quatro-milhoes-de-euros-para-regularizar-situacao-tributaria.html>

<sup>18</sup> **PORTUGAL. Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro de 2011.** Acesso em 15/01/2025. Disponível em: <https://cbar.org.br/site/portugal/>

## 5 IMPLICAÇÕES DA MEDIAÇÃO TRIBUTÁRIA

Por tratar-se de dispositivo novo e inédito ao ordenamento brasileiro, é de esperar-se que hajam diversas implicações, positivas e negativas, com a possível adoção da mediação tributária como prática de resolução alternativa de conflitos na pátria. De maneira que não se observados as vantagens de sua implementação, bem como os desafios que se apresentarão.

### 5.1 VANTAGENS DA AUTOCOMPOSIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A simplicidade tributária, princípio constitucional instituído pela reforma, pode ser exponencialmente amplificada ao adotar um sistema de resoluções alternativas de conflitos no direito tributário. Nesse mesmo sentido, a redução de litígios tributários no ordenamento, havendo a possibilidade de resolução por métodos conciliatórios também se demonstra como provável benefício à prática da mediação tributária. Além disso, o relacionamento entre o governo e os contribuintes pode ser humanizado por meio da facilitação do consenso, desencadeando em um relacionamento mais prazeroso.

Outrossim, o custo-benefício de resoluções alternativas de conflitos tributários também se demonstra como ponto positivo da mediação tributária. Destaca-se ainda a redução na multa de ofício prevista no §2 do Art. 13 do texto do projeto em acordos tributários firmados, que evidencia o compromisso do projeto na aplicação da justiça fiscal para contribuintes que busquem uma solução consensual para os litígios tributários, de forma que a relação entre o fisco e o contribuinte sofrerá uma reforma e uma aproximação nunca antes vista em nosso sistema.

Através da busca pela mediação tributária, pode-se esperar igualmente a promoção da responsabilidade voluntária por parte dos contribuintes, que receberam outros benefícios para além da redução da multa a fim de tratar sobre créditos tributários devidos, por meio da flexibilização nas resoluções que, mesmo que devam observar e atender uma série de requisitos para a prática da mediação, abrem a possibilidade de flexibilização no conteúdo do crédito tributário e no pagamento dos mesmos em acordos firmados por meio da mediação, facilitando o pagamento dos débitos tributários.

Outrossim, pode ser esperada da adoção do procedimento mediatório no direito tributário uma comunicação mais assertiva, por meio de linguagem simples e aplicação de princípios do *visual law* no ramo tributário, contribuindo para decisões jurídicas mais seguras e informadas, haja posto que o procedimento de mediação pode abarcar os litigantes com um espaço para expressar suas preocupações, garantindo um ambiente mais atrativo e informativo.

Todo esse procedimento, se adotado, pode permitir que importante taxa processual dos conflitos tributários no País seja beneficiada por acordos celebrados em audiência inicial, de forma que sejam observados todos os princípios da mediação e, como fim máximo tenha a celeridade da resolução processual. Nesse contexto, a economia processual deve ser expandida, enquanto o tempo médio do processo deve diminuir.

Quanto a compatibilização da mediação tributária com outros meios de cobranças e execuções fiscais, é cabível mencionar que a prática não nulifica os atos jurídicos praticados até a sua definição, havendo ainda a possibilidade de restauração do curso processual comum em casos onde não houver possibilidade de solução por meio adequado. Nessa toada, não existe prejuízo evidente para o procedimento fiscal da atualidade, tendo em vista a suspensão dos prazos administrativos ou judiciais. Sobretudo, a mediação tributária pode contribuir no sentido de garantir uma justiça tributária mais eficiente e igualitária.

Por fim, o alívio aos cofres públicos talvez se demonstre como um dos maiores benefícios à prática da mediação tributária, tendo em vista o custo dos processos tributários que será reduzido de forma significativa nos processos em que ocorram acordos por meio de audiência de mediação.

## 5.2 DESAFIOS DA AUTOCOMPOSIÇÃO NO LITÍGIO TRIBUTÁRIO

Como desafio mormente, a necessidade da adaptação do sistema legal em vigência na contemporaneidade brasileira, sendo necessário ainda o treinamento do mediador na questão tributária, bem como a instauração da audiência de mediação e de mecanismos para soluções extrajudiciais, tal qual um núcleo específico de mediação tributária que pode fazer parte do sistema da defensoria pública. Sobre essa lição, escreveu Fernanda Tartuce (2018):

“Como em geral as faculdades costumam a dedicar significativo espaço aos meios consensuais, os bacharéis – futuros advogados, promotores, juízes, tabeliães ou serventuários – têm sua mente voltada para o paradigma contencioso. Revela-se essencial a mudança desse panorama com a inserção, nas faculdades de Direito, de ampliadas oportunidades para o **estudo da autocomposição para que modificações legislativas que prestigiam a autocomposição se tornem efetivas.**”

Além de toda essa questão da adaptação legal, é necessária uma adaptação cultural a fim de estabelecer de forma permanente a mediação tributária como prática eficaz e recorrente no tocante à litígios em terras brasileiras, processo que pode demorar para alcançar sua plena eficácia, especialmente no sentido de evidenciar para a população que o direito tributário pode ser tratado de forma célere e, sobretudo, simplificada.

Por certo, a limitação do escopo da mediação é igualmente uma das dificuldades a serem observadas. O texto do projeto apresenta a mediação tributária como prioridade para coletividade de sujeitos passivos, de maneira que a solução conjunta dos envolvidos no litígio pode ser interrompida pela ausência dos participantes ou mesmo por falta de interesse do fisco ou do contribuinte, devido a cultura de judicialização.

A fim de discutir essa demanda, será necessário amplo suporte legal e doutrinário, bem como o estabelecimento da legitimidade do mediador como terceiro desinteressado no resultado da mediação, o que pode se tornar um desafio ao passo de que a maior parte dos empregados nessa questão serão diretamente relacionados ao fisco e que isso, de certa forma, torna-se uma dificuldade para extinguir disposições a fim de favorecer um dos lados do procedimento, necessidade de um procedimento de mediação.

“ao atuar preferencialmente nos casos em que houver vínculo anterior entre as partes, ele (o mediador) auxiliará os interessados a compreender as questões e os interesses em conflito de modo que eles possam, pelo restabelecimento da comunicação, identificar por si mesmos **soluções consensuais que gerem benefícios mútuos.**”

Finalmente, pela mediação conforme a prática jurídica brasileira contemporânea, ainda não há a previsão de poder decisório para o mediador, sendo necessária a homologação, por um juiz de direito, do possível acordo tributário firmado pelas partes, assaltando parte da capacidade e do potencial de economia e eficiência apresentado no parágrafo anterior.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A resolução adequada de conflitos, por meio da mediação tributária é uma possibilidade válida para o ordenamento jurídico brasileiro, ao considerar à frequente adjudicação de questões tributárias em um País no qual se demonstra alta taxa de congestionamento processual, assim como um sistema que passará por diversas mudanças no período transitório proposto pela Reforma. Contribuinte para essa necessidade, a alta complexidade do sistema tributário nacional, aliado à regressividade e cumulatividade, à alta carga tributária e burocracia excessiva, além da relação danosa entre o Estado e os seus Contribuintes, evidenciam que os métodos litigiosos não são suficientes para resolver a quantidade expressiva de questões tributárias brasileiras.

Se aprovado, o procedimento pode apresentar uma revolução no sistema jurídico tributário no Brasil. Enquanto a legalidade e normatização, os relatórios proferidos pela Câmara deixam claro sua capacidade legal, mesmo com o pronunciamento de prejudicialidade do projeto, apenas para inseri-lo em outro projeto semelhante. Enquanto à questão da compatibilização, será necessária certa adaptação do procedimento legal, que pode ser facilmente alcançada ao observar os benefícios fiscais, temporais e econômicos que a prática da mediação em matéria tributária pode apresentar.

A experiência positiva em Porto Alegre, aliado às experiências internacionais, demonstram que a prática pode ser aproveitada em escala nacional, sem apresentar prejuízo ao litígio tributário conforme a contemporaneidade, servindo como instrumento acessório à prática jurídica tributária.

Por fim, já foi prevista a necessidade de meios alternativos para resolução de conflitos tributários no País, tanto por doutrinadores, como por legisladores e por parte dos instrumentos legais orientadores, tais qual o Conselho Nacional de Justiça ou a Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal, de forma que a adoção da prática é evidentemente plausível a fim de melhorar a prática jurídica tributária brasileira, garantindo a isonomia, a economia e, sobretudo, um melhor relacionamento entre o Fisco e o Contribuinte.

## REFERÊNCIAS

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos, **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINAESP, 2000.

BACELLAR, Roberto Portugal. **Mediação e Arbitragem**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 17.

BARRETO, Luciano Silva; MENDES, Angela Dias. **O conceito do acesso à justiça: uma breve perspectiva digital**. Revista de Estudos e Debates – CEDES, v. 7, 2023.

BARROSO, Luíz Roberto. Judicialização, Ativismo Judicial e Legitimidade Democrática. **Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional**, ISSN 1138-4824, num 13, Madrid (2009), págs 17-32.

BERNARDES, Livia Heringer Pervidor; CARNEIRO, Yandria Gaudio. **As ondas de acesso à justiça de Mauro Cappelletti e o acesso transaccional à justiça**. In: III CONGRESSO DE PROCESSO CIVIL INTERNACIONAL.

BRANDÃO, Luiz Mathias Rocha. Desafios contemporâneos da autocomposição de conflitos tributários e o novo Código de Processo Civil brasileiro. *Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional*, Brasília, v. 5, n. 1, p. 57-75, 2016.

BRASIL. **Projeto de Lei Nº 2485, de 2022**. Brasília, Congresso Nacional. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleggeter/documento?dm=9199173&ts=1686866409282&disposition=inline>. Acesso em 04 de março de 2024.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em 12 de fevereiro de 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 14 de fevereiro de 2024.

BRASIL. **Lei Nº 13.140, de 26 de junho de 2015**. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113140.htm). Acesso em 05 de março de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Ato Normativo nº 0007696- 82.2021.2.00.0000. 2021a**. Dispõe sobre o tratamento adequado de conflitos de natureza tributária. Disponível em: <https://atos.cnj.jus.br/files/original2329372021110361831b61bdfc3.pdf>. Acesso em: 04 de março de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números. 2018**. Disponível em:  
<https://www.cnj.jus.br/wpcontent/uploads/2011/02/8d9faee7812d35a58cee3d92d2df2f25.pdf>. Acesso em: 02 de março de 2024.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números. 2023**. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/wp-content/uploads/2024/02/justica-em-numeros-2023-16022024.pdf>. Acesso em: 03 de março de 2024.

CAPPELLETTI, Mauro; GARTH, Bryant. **Acesso à Justiça**. Tradução de Ellen Gracie Northfleet. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

CARVALHO, Jéssica Terezinha do Carmo; RAMALHO, Marcelo Machado. **Mediação na administração pública: instrumento eficaz**. 2020.

CNJ RECOMENDA CONCILIAÇÃO PARA SOLUÇÃO DE DEMANDAS TRIBUTÁRIAS. **Agência CNJ de Notícias**, 2021. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/cnj-recomenda-conciliacao-para-solucao-de-demandas-tributarias/>. Acesso em 14 de out. de 2024.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 894.

ELISAVETSKY, Alberto. A Convenção de Singapura: uma grande contribuição para a mediação internacional e o direito processual civil dos países signatários. **Revista Eletrônica de Direito Processual – REDP**, v. 23, 2022.

FARICELLI, Priscila. Arbitragem tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. **Revista dos Tribunais**. São Paulo, 2018. P. 126.

FARICELLI, Priscila; PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa. Processo tributário pode ampliar formas de solução de conflitos. **Revista Consultor Jurídico**, 5 jul. 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-jul-05/opiniao-area-tributaria-ampliar-formas-solucao-conflitos/>. Acesso em: 05 de março de 2024.

IVANKIO, Isabella; BITTERBIR, Lucas Manoel Gouveia. A Arbitragem Tributária No Brasil: Entraves E Perspectivas. **Periódico Científico da 2ª Vice-Presidência**, Ed. 2. Out-Nov/2020.

NERY, Cristiane da Costa. **Mediação tributária**: estabelecendo novos paradigmas para a eficiência na gestão fiscal. 2022. Dissertação (Pós-graduação) – Faculdade de Direito, Fundação Escola Superior do Ministério Público, Porto Alegre.

MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila; PISCITELLI, Tathiane. Capítulo 11. Arbitragem no Direito Tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila; PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem Tributária: Desafios Institucionais Brasileiros e a Experiência Portuguesa. São Paulo (SP): **Revista dos Tribunais**, 2020. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/capitulo-11-arbitragem-no-direito-tributario-uma-demanda-do-estado-democratico-de-direito-parte-2-desafios-institucionais-da-arbitragem-tributaria-no-brasil/1279985627>. Acesso em 05 de mar. De 2025.